

D E C I Z I A nr.3752 din 2018
privind soluționarea contestației formulate de
X SRL din Timișoara,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub
nr.TMR_DGR .../15.03.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.ARG_AIF .../01.03.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 3 asupra contestației formulate de **X SRL**, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.../2007 și cod de înregistrare fiscală RO ..., cu sediul în localitatea ..., județul Timiș, înregistrată la A.J.F.P. Arad sub nr.ARG_AIF .../23.02.2018, iar la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../15.03.2018.

Contestația este formulată prin împuternicit ..., în baza procurii speciale autentificată sub nr.../31.03.2017, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr.../31.03.2017.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR .../08.01.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR .../08.01.2018 de către A.J.F.P Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru obligații fiscale principale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării prin poștă a Deciziei de impunere nr.F-AR .../08.01.2018, respectiv data de 22.01.2018, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și în raport de data înregistrării la A.J.F.P. Arad, respectiv data de 23.02.2018, conform ștampilei serviciului registratură aplicată pe originalul contestației.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura reprezentantului legal, doamna ..., în calitate de împuternicit al administratorului societății, domnul ..., așa după cum prevede art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată, petenta solicită anularea parțială a deciziei de impunere respectiv, pentru obligații fiscale în sumă de ... lei, arătând următoarele:

Ulterior reiterării constatărilor organelor de inspecție fiscală cu privire la stabilirea obligațiilor fiscale principale - taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei - impozitul pe profit în sumă de ... lei, petenta detaliază motivele contestației, arătând următoarele:

Impozitul pe profit

1) Cu privire la suma de ... lei reprezentând cheltuieli de servicii telefonice furnizate de către ... în anul 2014

Facturile conțin la rubrica de client datele de identificare ale punctului de lucru înregistrat în Italia de către X SRL, punct de lucru care nu are personalitate juridică distinctă, cheltuielile și veniturile obținute în cadrul respectivelor subunități reflectându-se în rezultatul financiar al societății din România.

Invocând prevederile art.3 din Ordinul nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, petenta susține că organele de control nu au ținut cont de legătura existentă între cele două entități.

2) Cu privire la suma de ... lei aferentă unor cheltuieli cu prestările de servicii efectuate în anul 2014 de către ...

Furnizorul ... a înregistrat în VIES la data de 08.01.2018 prestările de servicii aferente anului 2014 efectuate către X SRL.

Furnizorul ... nu avea obligația de a declara în VIES serviciile prestate în interiorul Uniunii Europene întrucât în anii fiscali 2014 și 2015 a aderat la regimul fiscal mai puțin strict al contribuțiilor minime în temeiul Legii Italiene nr.244/24.12.2007, astfel cum a fost modificată prin Decretul legislativ nr.98/2011 din Italia.

Furnizorul ... nu avea obligația de a declara în VIES serviciile prestate în interiorul Uniunii Europene întrucât în anul fiscal 2014 a aderat la regimul fiscal mai puțin strict al contribuțiilor minime în temeiul Legii Italiene nr.244/24.12.2007, astfel cum a fost modificată prin Decretul legislativ nr.98/2011 din Italia.

3) Cu privire la suma de ... lei aferenta unor cheltuieli de servicii telefonice furnizate de catre ... in anul 2015

Facturile conțin la rubrica de client datele de identificare ale punctului de lucru înregistrat în Italia de către X Srl.

4) Cu privire la suma de ... lei aferentă unor cheltuieli cu prestările de servicii efectuate în anul 2015 de către ...

Furnizorul ... a înregistrat în VIES la data de 22.12.2017 și 08.01.2018 prestările de servicii aferente anului 2015 efectuate către X SRL.

Furnizorul ... nu avea obligația de a declara în VIES serviciile prestate în interiorul Uniunii Europene întrucât în anii fiscali 2014 și 2015 a aderat la regimul fiscal mai puțin strict al contribuțiilor minime în temeiul Legii Italiene nr.244/24.12.2007, astfel cum a fost modificată prin Decretul legislativ nr.98/2011 din Italia.

Furnizorul ... a înregistrat în VIES prestările de servicii aferente anului 2015 efectuate către X SRL.

5) Cu privire la suma de ... lei reprezentând contravaloare achiziții materiale și lucrări de amenajări pentru punctul de lucru din ..., județul Timiș

Achizițiile de materiale și lucrări de amenajări pentru punctul de lucru al societății au fost efectuate prin mijloace financiare proprii urmând ca finalizarea investițiilor să fie efectuată printr-un credit bancar. Întrucât băncile au refuzat să acorde această facilitate a fost nevoit să oprească lucrările de investiții.

Societatea a dorit finalizarea investiției dar din cauza refuzului băncilor de a acorda creditul necesar, nu a putut finaliza investiția.

În continuare, petenta a înțeles să arată că orice persoană impozabilă poate deduce TVA plătită la achiziția bunurilor și/sau serviciilor, dacă respectivele bunuri și servicii sunt utilizate în vederea efectuării de activități economice și generării de venituri, invocând în susținere jurisprudența Uniunii Europene: C-37/95 Belgische Staat v. Gent Coal Terminal NV, C-110/94 Intercommunale voor zeewaterrontziling (INZO) v. Belgian State and C-268/83 D.A. Rompelman and E.A. Rompelman – Van Deelen v. Minister van Financien, potrivit căreia, încă de la momentul efectuării primei investiții persoana impozabilă inițiază o activitate economică și că dreptul de deducere rămâne dobândit în cazul în care, datorită unor împrejurări care ies din sfera sa de control, persoana impozabilă nu a utilizat niciodată bunurile și serviciile respective în scopul realizării de operațiuni impozabile.

Astfel, deciziile Curții în aceste cazuri au fost că TVA plătită pentru acțiuni premergătoare unei activități economice poate fi dedusă de către persoana impozabilă, chiar și în cazul în care nu s-au obținut venituri.

6) Cu privire la suma de ... lei aferenta unor cheltuieli cu prestarile de servicii efectuate de catre ..., in anul 2016

Furnizorul ... a înregistrat în VIES la data de 22.12.2017 prestările de servicii aferente anului 2016 efectuate către X SRL.

Taxa pe valoarea adăugată

1) Cu privire la TVA în valoare de ... lei aferentă unor cheltuieli cu prestările de servicii efectuate în anii 2014 - 2016 de către ...

Petenta reiterează considerentele expuse la capătul de cerere privind impozitul pe profit.

De asemenea, susține că în nerecunoașterea dreptului de deducere al TVA i se reproșează comportamentul fiscal al unor alte persoane juridice și nu eventuale nereguli în privința comportamentului fiscal al societății.

Raportându-se la prevederile dreptului național, petenta consideră că îndeplinește toate condițiile pentru deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, așa cum sunt ele stipulate de art.145 și art.146 din Codul fiscal și punctele 45 și 46 din Normele metodologice.

Societatea deține facturi care cuprind toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, aspect recunoscut de organul de control care nu a indicat nici măcar o singură factură care să nu îndeplinească cerințele menționate la art.146 și art.155 din Codul fiscal, iar achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile.

Raportându-se la prevederile dreptului European, petenta invocă Directiva 2006/112/CE - Articolul 178 lit.a) - arătând că sunt îndeplinite condițiile, societatea prezentând facturile, singurele documente justificative cerute și care cuprind toate elementele prevăzute în prevederile legale.

Raportându-se la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, prin prisma faptului că persoanele din Italia nu au declarat respectivele operațiuni, petenta invocă:

- Hotărârea din speța Maks Pen EOOD Curtea spune în mod expres că particularul trebuie să beneficieze de prezumția de bună-credință, revenind organelor fiscale sarcina probei faptului că acesta, cu intenție directă, a luat parte la un mecanism fraudulos, pe baza administrării unor probe obiective. În acest sens, trebuie criticată practica organelor fiscale române, susținută adeseori de instanțele naționale, prin care se refuză dreptul de deducere al TVA pentru motive despre care respectivul particular nu avea cum să știe în mod obiectiv, acesta fiind practic pedepsit pentru faptele altora, pentru ca bugetul de stat să nu fie prejudiciat. (...) particularul nu trebuie să devină un investigator, această sarcină revenind organelor statale. (...) Prin urmare, dreptul de deducere al acestuia trebuie protejat indiferent de comportamentul partenerului său, revenind Statului sarcina de a sancționa faptele respectivului partener.

- Hotărârea din 22.10.2015 pronunțată în cauza C-277-14 PPUH Stehcamp prin care s-a confirmat în mod categoric dreptul de deducere al contribuabilului chiar în situații-limită care pot merge până la inexistența furnizorului sau a dreptului acestuia de a emite facturi.

- în continuare, petenta citează din Hotărârea din data de 13.02.2014 în cauza C-18/13 Maks Pen EOOD și Hotărârea din data de 22.10.2015 în cauza C-277/14 PPUH.

Din jurisprudența redată, implicarea într-o fraudă fiscală trebuie evaluată în baza unor elemente obiective în strânsă corelare cu starea de fapt.

Totodată, petenta invocă principiul neutralității fiscale, susținând că încălcarea acestuia a fost sancționată de practica Curții Europene de Justiție prin cauza C-454/98 Schmeink&Cofreth și Strobel, cauzele reunite C-354/355/03 Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. și Bond House Systems Ltd.c.Commissioners of Customs & Excise.

2) Cu privire la TVA în valoare de ... lei reprezentând contravaloare achiziții materiale și lucrări de amenajari pentru punctul de lucru din ..., județul Timiș

Petenta reiterează considerentele expuse la capătul de cerere privind impozitul pe profit.

De asemenea, invocă prevederile art.153 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și prevederile punctului 66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1), arătând că intenția societății a fost de a desfășura activitate economică în vederea realizării de operațiuni ce dau drept de deducere a taxei pe valoare adăugată.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-AR .../08.01.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-AR .../08.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală ale A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit 01.01.2012 - 31.12.2016 și TVA 01.01.2012 - 31.12.2016.

Ținând cont de motivele și operațiunile înregistrate, așa cum au fost ele detaliate în cuprinsul contestației, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală cu privire la operațiunile contestate.

Impozitul pe profit

Cu privire la verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a impozitului pe profit aferent anului 2014

1) Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2014, X SRL a înregistrat în evidența contabilă în contul de cheltuieli 626.02, suma de ... lei reprezentând contravaloarea unor facturi emise de ... care la rubrica client aveau menționat ...

Astfel, aceste facturi nu îndeplinesc condiția de document justificativ, pentru a putea fi înregistrate în evidența contabilă a societății, respectiv să aibă menționat pe factura emisă, toate elementele prevăzute de Codul Fiscal, în cazul de față, denumirea și adresa firmei din România - X SRL, precum și codul de înregistrare TVA din România, respectiv RO ...

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.44 din HG nr.44/2004, nu sunt deductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ legal întocmit în conformitate cu prevederile art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care, organele de inspecție fiscală au trecut în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, cheltuielile în sumă de ... lei.

2) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a pus la dispoziție niciun fel de contract de prestări de servicii cu ..., iar referitor la ..., societatea a pus la dispoziție un contract fără niciun număr și dată de înregistrare, contract care nu prevede niciun tarif pentru prestările de servicii, în care se menționează că obiectul contractului îl reprezintă crearea unor servicii specificate în anexă (pregătire materiale, șlefuire panouri, sortare materiale, transport, curățare zonă de lucru), în contradicție cu cele menționate de administratorul societății care a declarat că ... a încheiat un contract cu X pentru furnizarea de forță de muncă în funcție de nevoi.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste prestări de servicii nu au fost declarate deloc de către cei 3 parteneri, așa cum rezultă în urma analizei datelor din Raportul VIES emis de Compartimentul de schimb de informații din cadrul A.J.F.P. Timiș.

Având în vedere cele mai sus prezentate și faptul că societatea nu a putut justifica prestarea efectivă a acestor servicii prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuiala nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit, cheltuielile în sumă de ... lei, conform prevederilor art.19 și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare și pct.2 din OMF nr.3512/2008.

Organele de inspecție fiscală au procedat la redimensionarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2014, respectiv un profit impozabil în sumă totală de ... lei asupra căruia organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 16 %, rezultând un impozit pe profit suplimentar aferent anului 2014 în sumă totală de ... lei.

Societatea nu a declarat prin declarația D101 niciun impozit pe profit. Astfel, în urma controlului a rezultat impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Cu privire la verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a impozitului pe profit aferent anului 2015

1) Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2015, X SRL a înregistrat în evidența contabilă în contul de cheltuieli 626.02, suma de ... lei reprezentând contravaloarea unor facturi emise de ... care la rubrica client aveau menționat ...

Astfel, aceste facturi nu îndeplinesc condiția de document justificativ, pentru a putea fi înregistrate în evidența contabilă a societății, respectiv să aibă menționat pe factura emisă, toate elementele prevăzute de Codul Fiscal, în cazul de față, denumirea și adresa firmei din România - X SRL, precum și codul de înregistrare TVA din România, respectiv RO ...

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.44 din HG nr.44/2004, nu sunt deductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ legal întocmit în conformitate cu prevederile art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care, organele de inspecție fiscală au trecut în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, cheltuielile în sumă de ... lei.

2) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a pus la dispoziție niciun fel de contract de prestări de servicii cu ..., iar referitor la ..., societatea a pus la dispoziție un contract fără niciun număr și dată de înregistrare, contract care nu prevede niciun tarif pentru prestările de servicii, în care se menționează că obiectul contractului îl reprezintă crearea unor servicii specificate în anexă (pregătire materiale, șlefuire panouri, sortare materiale, transport, curățare zonă de lucru), în contradicție cu cele menționate de administratorul societății care a declarat că ... a încheiat un contract cu X pentru furnizarea de forță de muncă în funcție de nevoi.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste prestări de servicii nu au fost declarate deloc de către cei 3 parteneri, așa cum rezultă în urma analizei datelor din Raportul VIES emis de Compartimentul de schimb de informații din cadrul A.J.F.P. Timiș.

Având în vedere cele mai sus prezentate și faptul că societatea nu a putut justifica prestarea efectivă a acestor servicii prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuiala nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit, cheltuielile în sumă de ... lei, conform prevederilor art.19 și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare și pct.2 din OMF nr.3512/2008.

3) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2014 - 2015, X SRL a înregistrat suma de ... lei, inițial în anul 2014 pe contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans", iar ulterior, în anul 2015, în contul de cheltuieli 611, sumă ce reprezintă contravaloarea unor achiziții de materiale și lucrări de amenajări (materiale, modificări pereți, structură de rezistență, montare pardoseli, rafturi și pereți rigips, instalații subtraversări trasee climatizare interior - exterior) la spațiul primit în locațiune de X SRL de la ... SRL.

S-a reținut că societatea nu a desfășurat niciun fel de activitate de la înființare și până în prezent, la punctul de lucru de la adresa din localitatea ..., județul Timiș, punct de lucru deschis în baza Contractului de locațiune nr.../08.07.2014.

Având în vedere că aceste cheltuieli cu achizițiile de materiale și lucrări de amenajări nu au fost destinate realizării de venituri impozabile, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au trecut în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, cheltuielile în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au procedat la redimensionarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2015, respectiv un profit impozabil în sumă totală de ... lei asupra căruia organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 16 %, rezultând un impozit pe profit suplimentar aferent anului 2015 în sumă totală de ... lei. Societatea a declarat prin declarația D101 un impozit pe profit în sumă de ... lei. Astfel, în urma controlului a rezultat impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Cu privire la verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a impozitului pe profit aferent anului 2016

Pentru relația cu ..., societatea a pus la dispoziție un contract fără niciun număr și dată de înregistrare, contract care nu prevede niciun tarif pentru prestările de servicii, în care se menționează că obiectul contractului îl reprezintă crearea unor servicii specificate în anexă (pregătire materiale, șlefuire panouri, sortare materiale, transport, curățare zonă de lucru), în contradicție cu cele menționate de administratorul societății care a declarat că ... a încheiat un contract cu X pentru furnizarea de forță de muncă în funcție de nevoi.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste prestări de servicii nu au fost declarate de către partener, așa cum rezultă în urma analizei datelor din Raportul VIES emis de Compartimentul de schimb de informații din cadrul A.J.F.P. Timiș pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2016.

Având în vedere cele mai sus prezentate și faptul că societatea nu a putut justifica prestarea efectivă a acestor servicii prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuiala nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit,

cheltuielile în sumă de ... lei, conform prevederilor art.19 și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.2 din OMF nr.3512/2008.

Organele de inspecție fiscală au procedat la redimensionarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2016, respectiv un profit impozabil în sumă totală de ... lei asupra căruia au aplicat cota de 16 %, rezultând un impozit pe profit suplimentar aferent anului 2016 în sumă totală de ... lei. Societatea nu a declarat prin declaratia D101 niciun impozit pe profit. Astfel, în urma controlului a rezultat impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată

1) Cu privire la achizițiile intracomunitare efectuate în perioada 2014 - 2016 de la ...

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, integral aplicabilă prin analogie, echipa de inspecție fiscală a stabilit că prin deducerea TVA în baza facturilor emise de cei trei parteneri intracomunitari, s-au încălcat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, respectiv prevederile art.297 alin.(1) și alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În consecință, echipa de control a stabilit faptul că societatea nu avea dreptul de a deduce TVA în sumă totală de ... lei.

2) Cu privire la achizițiile de materiale și lucrări de amenajări la spațiul primit în locațiune de X SRL de la ... SRL

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, integral aplicabilă prin analogie, echipa de inspecție fiscală a stabilit că prin deducerea TVA în baza facturilor emise de furnizori, s-au încălcat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, coroborate cu prevederile pct.46 alin.(1) și (2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, echipa de control a stabilit faptul că societatea nu avea dreptul de a deduce TVA în sumă totală de ... lei.

III. Având în vedere susținerile societății contestatoare, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate de către organele de inspecție fiscală și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

A. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă totală de de ... lei, reprezentând contravaloare facturi emise de către ..., cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, în condițiile în care nu a prezentat dovezi din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.

În fapt, în perioada 2014 - 2015 au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, în conturi de cheltuieli, contravaloare facturi emise de către ... către client, ..., în valoare totală de ... lei.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au majorat masa profitului impozabil cu suma totală de ... lei, reprezentând contravaloare utilități, care nu au la bază un document justificativ.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.19 *“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, (...).”*

Art.21 *“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Pct.12 *“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.(...)”*

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Totodată, în cadrul art.21 din Codul fiscal, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil.

Astfel, potrivit prevederilor **art.21 alin.(4) lit.f)**, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor. (...)”

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la **pct.44** al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii

nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Se reține că orice operațiune economică trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2.226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

Art.1 “(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.

.....
ANEXA 3 Normele de întocmire și utilizare a facturii

Formular cu regim intern de tipărire și numerotare.

1. Servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor livrate și a serviciilor prestate;*
- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;*
- document de încărcare în gestiunea cumpărătorului;*
- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului;*
- alte situații prevăzute expres de lege. (...)*

Totodată, Anexa nr.1 A “Norme generale” din OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile:

“15. Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal.”

Astfel, persoana impozabilă trebuie să justifice cheltuielile înregistrate în contabilitate în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: (...)

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă; (...)

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Cheltuielile cu utilitățile în sumă de ... lei, reprezintă contravaloare facturi emise de către ..., pe numele ... și nu pe numele persoanei juridice, X SRL Timișoara.

Justificarea utilizării efective a achizițiilor în cauză, în scopurile economice ale societății, în sensul recunoașterii de către organul fiscal a caracterului deductibil al cheltuielilor, se efectuează pe baza documentelor justificative.

Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Simpla enunțare a faptului că aceste facturi conțin la rubrica de client datele de identificare ale punctului de lucru înregistrat în Italia de către X SRL, punct de lucru care nu are personalitate juridică distinctă, prin prisma celor susținute prin contestația formulată, nu pot substitui condițiile expres stipulate de legiuitor cu privire la determinarea profitului impozabil, fiind obligația persoanei impozabile să demonstreze pe bază de documente probatorii că sunt îndeplinite toate condițiile legale.

Înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, se face în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.124 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Se reține că petenta nu prezintă argumente de fapt sau dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, aceasta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

Art.72 *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

Art.73 *“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.*

(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. (...).”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri (...)”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Din cele ce preced și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal.

B. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă totală de ... lei, reprezentând contravaloare prestări servicii efectuate de către ..., precum și TVA aferentă în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli și de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care nu a prezentat dovezi obiective din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada anilor 2014 - 2016, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă, achiziții intracomunitare de servicii de la diverși prestatori de servicii, în valoare totală de ... bază impozabilă și TVA în sumă de ... lei.

Aferent achizițiilor intracomunitare de servicii, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X SRL nu a pus la dispoziție contracte de prestări de servicii încheiate cu ..., iar referitor la ..., societatea a pus la dispoziție un contract fără număr și dată de înregistrare, contract care nu prevede niciun tarif pentru prestările de servicii și în care se menționează ca obiect al contractului, crearea unor servicii specificate în anexă (pregătire

materiale, șlefuire panouri, sortare materiale, transport, curățare zonă de lucru), în contradicție cu cele menționate de administratorul societății care a declarat că ... a încheiat un contract cu X pentru furnizarea de forță de muncă în funcție de nevoi.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, coroborate cu prevederile punctului 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, respectiv prevederile art.19 și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reținând că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, întrucât pentru serviciile achiziționate, societatea nu deține documente justificative, din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, respectiv prevederile art.297 alin.(1) și alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă serviciilor achiziționate.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.19 *“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, (...).”*

Art.21 *“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Pct.12 *“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.[...]”*

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Totodată, în cadrul art.21 din Codul fiscal, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil.

Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m), următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu prestările de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

Începând cu anul 2016, prevederile din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.19 “Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

Art.25 "Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale."

În speță, se rețin și prevederile pct.259 alin.(1) - alin.(3), din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

Pct.259 "(1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

(3) În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.(...)"

Totodată, Anexa nr.1 A "Norme generale" din OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile:

"(...) 2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate. (...)"

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.145 "Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(...) (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;..."

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din interpretarea textelor de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin utilizarea sintagmei “*dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...)*”, legiuitorul a dorit să întărească legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriuzisă, respectiv că scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere.

Simpla achiziție a unui bun sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la realizarea de operațiuni taxabile, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar deținerea documentului justificativ, în speța, factura, pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor.

Începând cu anul 2016, prevederile din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.297 “*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

(1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*
(...)

(4) *Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile; (...)”

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Potrivit doctrinei, bunurile și serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului. Societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea cheltuielilor aferente facturilor de prestări servicii, respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție sau orice alte materiale corespunzătoare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate, respectiv să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate în ordinea desfășurării lor, pe întreaga durată de desfășurare a contractului.

Justificarea utilizării efective a achizițiilor în cauză, în scopurile economice ale societății, în sensul recunoașterii de către organul fiscal a caracterului deductibil al cheltuielilor și a exercitării dreptului de deducere a taxei, aferente tranzacțiilor, se efectuează pe baza documentelor justificative.

Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Referitor la documentele justificative imputate de organele de inspecție fiscală, prin care să se justifice prestarea efectivă a acestor servicii, se reține că dreptul de deducere se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în în scopul obținerii de venituri și folosul operațiunilor sale taxabile. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură. Însă, având în vedere marea diversitate a bunurilor și serviciilor, legea fiscală, inclusiv normele metodologice nu

fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că achizițiile au avut loc efectiv și sunt necesare realizării de operațiuni economice.

De asemenea, se reține că proba (dovada) achiziției serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura operațiunii, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu achiziția efectuată și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la realizarea de profit impozabil ori la operațiuni taxabile.

Se reține că în exercitarea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, dar în același timp este cel mai în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale și să stabilească corect, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

Potrivit prevederilor art.55 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane; (...)”

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat societății punerea la dispoziție a tuturor contractelor, actelor adiționale și anexelor, precum și a situațiilor ori devizelor de lucrări, traduse în limba română, încheiate între ... SRL și furnizorii de servicii. Solicitățile au fost atât verbale pe toata durata derulării inspecției fiscale, cât și în forma scrisă, trimisă prin e-mail și înregistrată la societate sub nr.../29.11.2017.

Prin Nota justificativă din data de 06.12.2017, domnul ..., administrator al X SRL a arătat următoarele: *“Pentru furnizorii ... și ... nu există niciun fel de contract că este vorba de companii individuale (persoane fizice autorizate), care ne-au acordat activitatea lor intelectuală în timpul design grafic și expoziție după cum este necesar, pentru a X le este necesar; la sfârșitul perioadei oferite de aceștia, au emis o factură regulată în conformitate cu reglementările în vigoare la momentul respectiv în Italia.*

... a încheiat un contract cu X pentru furnizarea de forță de muncă în funcție de nevoile și acordul prevede un început de douăsprezece luni, cu reînnoire tacită de la an la an între părți în cazul în care nimeni nu va trimite o notificare scrisă în termen de 30 gg. înainte de expirarea contractului; de la începerea relației, niciuna dintre companii nu a trimis anularea”.

Se reține că orice operațiune economică trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, se face în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

Se reține faptul că, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a pus la dispoziție niciun fel de contract de prestări de servicii cu ..., iar referitor la ..., societatea a pus la dispoziție un contract fără număr și dată de înregistrare, contract care nu prevede niciun tarif pentru prestările de servicii și în care se menționează că obiectul contractului îl reprezintă crearea unor servicii specificate în anexă (pregătire materiale, șlefuire panouri, sortare materiale, transport, curățare zonă de lucru), în contradicție cu cele menționate de administratorul societății care a declarat că ... a încheiat un contract cu X pentru furnizarea de forță de muncă în funcție de nevoi.

Prin actele normative în vigoare care guvernează domeniul fiscal, voința legiuitorului a fost aceea de a impune o anumită conduită agenților economici astfel încât părțile să-și conformeze activitatea față de niște prevederi contractuale existente, iar voința juridică, care stă la baza contractelor să se circumscrie prevederilor legale și nu să deroge de la acestea, fapt pentru care doar existența unui contract încheiat între părți nu este suficient în determinarea tratamentului fiscal al cheltuielilor, nefiind o dovadă în sensul realizării efective a prestațiilor.

Se reține referitor la contractul de prestări servicii încheiat cu ..., faptul că, reprezentanții societății nu au fost în măsură să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală, documentele necesare din care să rezulte

natura serviciilor și necesitatea achiziției serviciilor în scopul activităților desfășurate de societate.

Totodată, se reține că, documentele care atestă prestarea unui serviciu constau în acte emise la momentul prestației din care rezultă natura serviciului, prestarea acestuia în termenele și la prețurile prevăzute în contractul de prestări servicii, astfel încât sumele facturate pentru serviciul respectiv să fie corecte.

Învederăm că societatea petentă avea dreptul de a înregistra cheltuieli cu prestări servicii în cuantumul pe care îl considera necesar pentru desfășurarea în bune condiții a activității sale, dar din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli sunt deductibile doar dacă sunt justificate cu documentele prevăzute expres la art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, coroborate cu pct.48 al titlului II din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În motivarea contestației, societatea petentă a înțeles să arate doar faptul că - furnizorul ... a înregistrat în VIES la data de 08.01.2018 prestările de servicii aferente anului 2014 efectuate către X SRL - furnizorul ... și furnizorul ... nu aveau obligația de a declara în VIES serviciile prestate în interiorul Uniunii Europene, întrucât au aderat la regimul fiscal mai puțin strict al contribuțiilor minime în temeiul Legii Italiene nr.244/24.12.2007, astfel cum a fost modificată prin Decretul legislativ nr.98/2011 din Italia.

Totodată, susține că în nerecunoașterea dreptului de deducere al TVA i se reproșează comportamentul fiscal al unor alte persoane juridice și nu eventuale nereguli în privința comportamentului fiscal al societății.

Societatea nu ar putea să invoce în susținerea afirmațiilor sale faptul că, singurul motiv pe care organele de inspecție fiscală îl invocă în susținerea constatării este acela că prestările de servicii nu au fost declarate de către cei 3 parteneri intracomunitari.

Complementar celor învederate mai sus, organele de inspecție fiscală au reținut aspecte potrivit cărora, în urma verificării bazei de date din Raportul VIES emis de Compartimentul de schimb de informații din cadrul A.J.F.P. Timiș s-a constatat că aceste prestări de servicii nu au fost declarate de către cei 3 parteneri intracomunitari.

Ori, așa cum s-a arătat, societatea nu a făcut dovada că deține documente justificative în conformitate cu prevederile legale, apte de a fi înregistrate în contabilitate și de a produce efecte juridice, respectiv documente care să conțină toate elementele necesare identificării operațiunii economice efectuate, și anume de a verifica realizarea efectivă a acestor operațiuni pe baza documentelor prevăzute de pct.48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Societatea contestatoare nu a prezentat situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare din care să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate în ordinea desfășurării lor, respectiv serviciile să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege.

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 “Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

Art.72 “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

Art. 73 “Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. (...).”

Se reține faptul că, deși petenta contestă starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, în legătură cu achizițiile de servicii de la prestatorii intracomunitari, a căror contravaloare pretinde a fi considerată cheltuială deductibilă la determinarea profitului cu consecința diminuării masei impozabile a acestuia, precum și exercitarea dreptului de deducere a TVA, nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Codul de procedură fiscală.

Potrivit prevederilor art.269 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, legiuitorul a enumerat în mod expres elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină contestația:

“Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: (...)

d) dovezile pe care se întemeiază; (...).”

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.

Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.(...).”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 “cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art.250 “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri (...)” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Mai mult, potrivit jurisprudenței naționale, se reține că în repetate rânduri Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, de exemplu :

- prin Decizia nr.**1325/2012**, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că: *“urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”,* precum și faptul că *“efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.*

- prin Decizia nr.**1261/12.03.2014**, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că: *“(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului. (...)”*

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.”

- prin Sentința Civilă nr.**335/2014** a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin Decizia nr.**2007/14.05.2015** a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, că:

“(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”

- prin Decizia nr.**398/16.02.2016**, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, definitiv, că: *“(...) deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”*

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, recunoaște statelor membre

dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligatia** persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligatia** persoanei care solicită deducerea TVA **să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.**

În ceea ce privește motivarea contestației cu privire la incidența în cauză a jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene invocată în susținerea contestației, expunând modul în care Curtea de Justiție a Uniunii Europene, statuează că implicarea într-o fraudă fiscală trebuie evaluată în baza unor elemente obiective în strânsă corelare cu starea de fapt, nu are relevanță în cauza dedusă judecării care privește legalitatea diminuării masei impozabile a profitului cu contravaloarea achizițiilor intracomunitare de servicii de la diverși prestatori de servicii și de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă, pe motiv că societatea nu a făcut dovada că deține documente justificative în conformitate cu prevederile legale, apte de a fi înregistrate în contabilitate și de a produce efecte juridice, respectiv documente care să conțină toate elementele necesare identificării operațiunii economice efectuate, și anume de a verifica realizarea efectivă a acestor operațiuni pe baza documentelor prevăzute de pct.48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

De asemenea, invocarea de către petentă a principiului neutralității nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât:

- potrivit principiului neutralității TVA, deducerea TVA de către beneficiar este condiționată și posibilă prin colectarea corelativ de către furnizor a TVA;
- fiecare persoană impozabilă are personalitate juridică distinctă, iar în situația în care se solicită rambursarea TVA, persoana impozabilă este obligată să justifice îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, conform prevederilor Codului fiscal.

Astfel, din principiile reliefate în jurisprudența europeană în materie de TVA, se reține că, principiul neutralității TVA nu este unul absolut, el acționând doar atunci când cumpărătorii sunt persoane impozabile care achiziționează în mod efectiv bunuri și servicii al căror cost să se regăsească în elementele de preț ale bunurilor livrate și serviciilor prestate în etapa următoare, astfel că persoanele impozabile care achiziționează bunuri ori servicii sunt obligate să demonstreze că acestea sunt efective și sunt destinate realizării de operațiuni taxabile proprii.

În acest context, așa cum rezultă și din jurisprudența comunitară, statele membre au dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să justifice prestarea efectivă a acestora și din care să reiasă că achizițiile efectuate sunt destinate realizării unor operațiuni taxabile ulterioare, care dau dreptul la deducerea integrală a taxei.

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele invocate nu sunt

de natură a proba necesitatea și prestarea efectivă a achizițiilor în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor înscrise în facturile de achiziții intracomunitare de servicii de la diverși prestatori de servicii, precum și neacordarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă în sumă de 524.990 lei, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

C. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare achiziții materiale și lucrări de amenajări pentru punctul de lucru din ..., județul Timiș, precum și TVA aferentă în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli și de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care nu a prezentat dovezi obiective din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada anilor 2014 - 2015, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă, inițial în anul 2014 pe contul 471 “Cheltuieli înregistrate în avans”, iar ulterior, în anul 2015, în contul de cheltuieli 611 “Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, suma de ... lei reprezentând contravaloare achiziții materiale și lucrări de amenajări (materiale, modificări pereți, structură de rezistență, montare pardoseli, rafturi și pereți rigips, instalații subtraversări trasee climatizare interior - exterior) la spațiul primit în locațiune de la ... SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X SRL are înregistrat și declarat începând cu data de 01.09.2014, punct de lucru la adresa din localitatea ..., județul Timiș, deschis în baza Contractului de locațiune nr.../08.07.2014 încheiat cu societatea ... SRL, data de expirare 31.12.2015.

Totodată, au reținut că societatea nu a desfășurat niciun fel de activitate de la înființare și până în prezent, la punctul de lucru de la adresa din localitatea ..., județul Timiș.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reținând că

aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, întrucât nu au fost destinate realizării de venituri impozabile.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.46 alin.(1) și alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achizițiilor.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.19 *“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, (...).”*

Art.21 *“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Pct.12 *“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.[...]”*

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

La art. 11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. (...).”

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, **principiul prevalenței economice asupra juridicului**, al realității

economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție), nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În concret, organele fiscale pot să nu admită deducerea cheltuielilor efectuate atunci când din situația de fapt stabilită și din documentele prezentate de contribuabil rezultă că achizițiile nu au fost destinate utilizării în scopul realizării de venituri impozabile, neavând un scop economic.

Conform textelor de lege citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor este condiționată de necesitatea achiziționării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Așadar, cheltuielile sunt deductibile numai în condițiile în care achizițiile sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.145 *“Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

(...) (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;...”

Art.146 *“Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la [art.155](#) alin.(5);”

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

“46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. (...)”.

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din interpretarea textelor de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin utilizarea sintagmei *“dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...)”*, legiuitorul a dorit să întărească legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriuzisă, respectiv scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere.

Simpla achiziție a unui bun sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la realizarea de operațiuni taxabile, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar deținerea documentului justificativ, în speța, factura, pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor.

Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Iar, potrivit doctrinei, achizițiile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului. Societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte că achizițiile în cauză reprezintă costuri necesare activității, respectiv necesitatea achiziționării de materiale și lucrări de amenajări pentru punctul de lucru din ..., județul Timiș și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, criteriu fundamental al deductibilității.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la realizarea de profit impozabil ori la operațiuni taxabile.

Se reține că în exercitarea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, dar în același timp este cel mai în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale și să stabilească corect, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

Potrivit prevederilor art.55 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane; (...)”

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului, explicații privind activitatea desfășurată de X SRL la punctul de lucru de la adresa din localitatea ..., județul Timiș, de la înființare și până în prezent.

În răspunsul din data de 06.12.2017, formulat de către domnul ..., administrator al X SRL a arătat următoarele: “(...) e prevăzută deschiderea unui showroom dedicat vânzării mobilierului. Spațiul a necesitat lucrări de zidărie, electrice, instalații, dar nu s-a finalizat amenajarea, din lipsa fondurilor.”

În motivarea contestației, societatea petentă a înțeles să arate faptul că societatea a dorit finalizarea investiției dar din cauza refuzului băncilor de a acorda creditul necesar, nu a putut finaliza investiția.

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 “Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

Art.72 “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

Art. 73 “Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. (...)”

Se reține faptul că, deși petenta contestă starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, în legătură cu achizițiile de materiale și lucrări de amenajări, a căror contravaloare pretinde a fi considerată cheltuială deductibilă la determinarea profitului cu consecința diminuării masei impozabile a acestuia, precum și exercitarea dreptului de deducere a TVA, nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Codul de procedură fiscală.

Potrivit prevederilor art.269 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, legiuitorul a enumerat în mod expres elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină contestația:

“Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: (...)

d) dovezile pe care se întemeiază; (...)”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.

Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.(...)”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri (...)”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Mai mult, potrivit jurisprudenței naționale, se reține că în repetate rânduri Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, de exemplu:

- prin Decizia civilă nr.**7405/2013** Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că: *“Acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a celor de formă, primele vizând însăși existența dreptului de deducere, iar celelalte condițiile de exercitare a acestuia.*

Odată îndeplinite toate condițiile de formă și de fond impuse de lege, în lipsa dovedirii de către autoritatea fiscală, în baza unor elemente obiective, a faptului că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii sau de un alt operator din amonte, acordarea dreptului de deducere a TVA nu mai poate fi refuzată.”

- prin Sentința Civilă nr.**335/2014** a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin Decizia nr.**2007/14.05.2015** a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, că:

“(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”

- prin Decizia nr.**398/16.02.2016**, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, definitiv, că: *“(...) deținerea unei facturi fiscale care cuprinde*

informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”

În ceea ce privește susținerile petentei cu privire la incidența în cauză a prevederilor art.153 alin.(1) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile punctului 66 alin.(2) din HG nr.44/2004, precum și jurisprudența Uniunii Europene: C-37/95 Belgische Staat v. Gent Coal Terminal NV, C-110/94 Intercommunale voor zeewaterrontziltling (INZO) v. Belgian State and C-268/83 D.A. Rompelman and E.A. Rompelman – Van Deelen v. Minister van Financien, potrivit căreia, încă de la momentul efectuării primei investiții persoana impozabilă inițiază o activitate economică și că dreptul de deducere rămâne dobândit în cazul în care, datorită unor împrejurări care ies din sfera sa de control, persoana impozabilă nu a utilizat niciodată bunurile și serviciile respective în scopul realizării de operațiuni impozabile, nu pot fi reținute în speța supusă soluționării.

Conform hotărârii Curții Europene de Justiție reiese că există situații în care se acordă drept de deducere a TVA societăților pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate anterior începerii activității taxabile, chiar dacă ulterior acestea nu vor fi utilizate în cadrul activității taxabile, dar numai în cazul în care se dovedește intenția persoanei la momentul achiziției de a utiliza bunurile/serviciile în folosul activității taxabile ulterioare și, din motive obiective acest lucru nu a mai fost posibil.

Dealtfel, conform prevederilor art.145 din Codul fiscal, “(...) (4) *În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art.153. (...)”*

Norme metodologice:

“45. (1) În sensul art.145 alin.(4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art.147¹ alin.(2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art.156² din Codul fiscal, deus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal. (...)”

(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art.145 alin.(2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare sau după casare, dacă din circumstanțe care nu

depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art.145 alin.(2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian.(...)”

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligația** persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.**

Iar, conform Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din 8 februarie 2007 în cauza C-435/05:

“23. Potrivit unei jurisprudențe constante, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere a TVA-ului este, în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA-ului în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept (...). Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pe achizițiile de bunuri și servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval ce dau dreptul de deducere (...).”

Se reține astfel că, dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art.145 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. **Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.”**

Ori, nefinalizarea investiției constând în deschiderea unui showroom dedicat vânzării mobilierului, precum și faptul că societatea petentă nu a

desfășurat nicio activitate la punctul de lucru din localitatea ..., județul Timiș, nu califică achizițiile ca fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și susceptibile de a da dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Iar, simpla enunțare a faptului că, societatea a dorit finalizarea investiției dar din cauza refuzului băncilor de a acorda creditul necesar, nu a putut finaliza investiția, nu poate substitui condițiile expres stipulate de legiuitor cu privire la determinarea profitului impozabil și exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fiind obligația persoanei impozabile să demonstreze pe bază de documente probatorii valabile că sunt îndeplinite toate condițiile legale.

De asemenea, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr.26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr.29 din aceeași hotărâre).

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele invocate nu sunt de natură a proba necesitatea și prestarea efectivă a achizițiilor în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor înscrise în facturile de achiziții materiale și lucrări de amenajări, precum și neacordarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă în sumă de ... lei, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și

completările ulterioare, coroborate cu prevederile Ordinului președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-AR .../08.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de către A.J.F.P Arad - Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la:

- X SRL
- A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

Director General