



DECIZIA NR. 223/2019
privind soluționarea contestației depusă de
SC X S.R.L.
înregistrată la DGRFPB sub nr. ...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată cu adresa nr. MBS _AIF..., înregistrată sub nr. MBR_REG ..., completată cu adresele înregistrate sub nr. ... și nr. ... de către Administrația Sector .. a Finanțelor Publice - Activitatea de Inspecție Fiscală cu privire la soluționarea contestației **SC X S.R.L.**, cu sediul în București, sector....

Obiectul contestației, transmisă prin poștă la data de 20.12.2018 înregistrată la Administrația Sector a Finanțelor Publice sub nr. ..., și înregistrată direct la registratura organului fiscal sub nr. ..., îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S..., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-S... de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .. a Finanțelor Publice, comunicată la data de **05.11.2018**, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ... lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de SC X S.R.L.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. În susținerea contestației societatea arată următoarele :

I.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei corespunzător bazei impozabile în sumă de ... lei, societatea susține următoarele:

- **cu privire la cheltuielile în sumă de ... lei**, reprezentând bunuri și servicii, deține și a prezentat echipei de inspecție fiscală documente fiscale - facturi de achiziție bunuri și servicii sau bonuri fiscale, care în conformitate cu art. 6 din Legea nr. 82/1991 republicată cu modificările și completările ulterioare reprezintă documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate.

În susținere anexează cu titlu de exemplu documente justificative care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și care ulterior au fost facturate către beneficiari, (anexa nr. 1) societatea obținând venituri din aceste operațiuni de achiziție:

- bunurile achiziționate cu facturile fiscale nr. ..., nr. ..., nr. ..., avizul de expediție nr. ..., emise de SC ... SRL, refacturate către clientul ...SRL cu facturile nr. ... - avans achiziție materiale și nr. ... - prestări servicii conform deviz;

- bunurile achiziționate cu facturile fiscală nr. ... emise de către SC ..., refacturate către clientul ... SRL cu factura nr. ...și ... SRL cu factura nr.

- **cu privire la cheltuielile în sumă de ... lei**, reprezentând bunuri (mâncare, băuturi, cafea, țigări, articole îmbrăcăminte și încălțăminte, lapte praf copii, jucării, cărți, cosmetice), (anexa 2) argumentele sunt următoarele:

1. *Achizițiile de mâncare, băuturi, cafea, etc* au fost refacturate către beneficiarii prestațiilor de servicii efectuate de societate către diverși beneficiari în baza contractelor încheiate de aceștia care prevedeau acordarea de astfel de bunuri:

● Contractul de prestări servicii formare profesională încheiat cu Societatea ... SRL nr.... din 23.09.2015 (servicii de masa și coffe break-uri asigurate de societate participanților la cursuri - minim 400 persoane), proiect constând în "*Prestarea de servicii de organizare evenimente și curs formare profesională în antreprenoriat în cadrul programului Antreprenoriatul - oportunitate pentru un viitor mai bun!*".

Aceste achiziții au fost refacturate către Societatea ...SRL, conform facturilor fiscale prezentate nr.

Societatea a realizat venituri impozabile din prestarea serviciilor către Societatea ...SRL.

● Contractul de prestări servicii privind organizarea Burselor locurilor de muncă încheiat cu Societatea... SA, constând în programul de organizare de burse de locuri de muncă în cadrul proiectului POSDRU/1... - ... Programe Integrate de Ocupare -.

Formularul ofertă emis de societate către Societatea... SA include și asigurarea serviciilor de catering la locația de desfășurare de burse de locuri de muncă.

Pentru aceste servicii care au fost refacturate beneficiarilor și încasate, societatea a realizat venituri impozabile evidențiate în contul "704".

2. *Achizițiile de lapte praf copii, articole îngrijire copii, jucării, cărți, cosmetice* au fost destinate serviciilor sociale asigurate salariaților proprii în principal în preajma sărbătorilor de iarnă sau Paște, în baza art. 21 alin. 3 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea susține că nu a identificat în RIF care a fost nivelul cheltuielilor cu deductibilitate limitată la care societatea avea dreptul conform prevederilor legale menționate anterior.

Aceste achiziții au avut la bază documente fiscale în conformitate cu Legea contabilității art. 6 din Legea nr. 82/1991.

- **cu privire la cheltuielile în sumă de... lei**, reprezentând combustibil, piese de schimb și reparații auto, consideră lipsită de temei constatarea organelor de inspecție fiscală de acordare a dreptului de deducere a cheltuielilor în cotă de 50%, având în vedere următoarele argumente:

- societatea a pus la dispoziția Directorului general - ...și a Managerului organizare evenimente - ..., câte un autoturism, respectiv:

■ Skoda Fabia (...) și ulterior anului 2015, Skoda Octavia ..., folosit de administratorul societății pentru deplasări la terți în vederea efectuării prestațiilor de servicii contracte (consultanță, administrare și management ansambluri rezidențiale, intermediari și negocieri achiziții creanțe);

■ Mercedes Benz (...) folosit pentru deplasări în scopul efectuării serviciilor de proiecte pe fonduri europene, constând în "Prestarea de servicii de organizare evenimente și curs formare profesională în antreprenoriat sau organizare burse

locuri de muncă, marea majoritate a contractelor presupunând deplasarea zilnică la terți;

- prevederile pct. 45¹ din Normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal;

- ponderea cheltuielilor cu combustibil, piese de schimb și reparații auto în totalul cheltuielilor cu combustibil este ne semnificativă raportat autoturismele utilizate de societate pentru deplasările efectuate în cadrul organizărilor de evenimente sau cursuri de perfecționare;

- ponderea principală, peste 90% în cadrul cheltuielilor cu combustibilul o reprezintă achiziția de motorină destinată consumul navei VELIERUL ... deținut de societate în baza contractului de comodat încheiat cu societatea... în calitate de proprietar și utilizat de societate în organizarea de evenimente - Prestări servicii agrement nautic pentru diverși clienți. Anexează pentru exemplificare nota privind consumul de motorină al velierului pentru asigurarea unei curse de agrement;

- societatea a utilizat combustibil în funcționarea generatoarelor imobilelor pentru care societatea are contracte de administrare;

- societatea a realizat venituri impozabile din prestările de servicii de agrement nautic facturate către diverși beneficiari sau din administrarea imobilelor în care sunt incluse generatoare care impun costuri cu combustibil;

- organele de inspecție fiscală au luat integral cheltuielile cu combustibilul din balanțele de verificare fără o analiză a operațiunilor efectuate de societate și care implică consumuri importante de combustibil.

În susținere anexează: contractul de comodat velier ... însoțit de nota de consum combustibil, foaie de parcurs deplasare director general și administrator pentru susținerea cursurilor de pregătire profesională sau organizarea bursei locurilor de muncă, sau deplasare pregătire de iarnă și conservare a navei velier ... în ... județul ..., notă consum generator, facturi fiscale emise către clienți care cuprind costurile cu combustibilul pentru nava velier ... sau generator electric în cadrul prestărilor de servicii administrare imobile efectuate de societate. (anexa nr. 3);

- **cu privire la cheltuielile în sumă de ... lei**, reprezentând materiale de construcții în baza facturilor emise de societatea ... SRL și ... SRL, societatea susține că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv reamenajarea imobilelor administrate ulterior de societate către beneficiari ce au determinat creșterea substanțială a veniturilor din activitatea de management imobiliar.

În susținere anexează Contractele de administrare și management imobiliar încheiate de societate cu beneficiarii precum și facturile de achiziție bunuri și servicii, procesul-verbal de predare primire servicii prestate către beneficiar (societatea ... SRL) și facturile de prestări servicii emise de societate către societatea ... SRL corespunzătoare contractelor de administrare și management imobiliar însoțite de nota privind serviciile prestate în scopul realizării de venituri impozabile. (anexa nr. 4)

- **cu privire la majorarea veniturilor impozabile în sumă totală de ... lei**, prin neacceptarea stornărilor de facturi în anii 2015 și 2016, societatea arată că este nereală și nelegală constatarea organelor de inspecție fiscală, având în vedere dispozițiile art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aceste operațiuni au avut la bază anularea contractelor de livrare de bunuri sau prestări de servicii ca urmare a acordurilor încheiate de societate cu clienții, ca urmare a refuzului total sau parțial al bunurilor livrate sau serviciilor prestate

I.2. Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei corespunzător bazei impozabile în sumă de ... lei, societatea susține următoarele:

1. Perioada verificată de la 01.12.2012 - 31.03.2018 este în afara termenului de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale, verificarea fiind făcută cu încălcarea prevederilor art. 110 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 347 din Legea nr. 207/2015 și art. 91 alin. (1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

2. Cu privire la **TVA în sumă de... lei neacceptată la deducere**, societatea arată următoarele:

- **privind TVA neacceptată la deducere în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de bunuri** (mâncare, băuturi, cafea, țigări, articole îmbrăcăminte și încălțăminte, lapte praf copii, etc) - invocă aceleași argumente prezentate anterior la punctul privind nedeductibilitatea acestor cheltuieli, precum și prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

- **privind TVA neacceptată la deducere în sumă de ...lei aferentă achizițiilor de combustibil, piese de schimb și reparații auto**, consideră că a respectat prevederile art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a realizat venituri impozabile din prestările de servicii de agrement nautic facturate către diverși beneficiari sau din administrarea imobilelor în care sunt incluse generatoare care impun costuri cu combustibilul, aspecte care în opinia contestatarei au fost ignorate de echipa de inspecție fiscală.

În susținere invocă și jurisprudența Curții Europene de Justiție, Cauza C-277/14.

- **privind TVA neacceptată la deducere în sumă de ... lei aferentă materialelor de construcții**, achiziționate de la societatea ... SRL și SRL, societatea susține că a prezentat echipei de inspecție fiscală documente fiscale - facturi de achiziție de bunuri și servicii în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar documentele justificative sunt prezentate în anexa 4.

- **privind TVA neacceptată la deducere în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii înregistrate în contul imobilizări corporale în curs pentru COMPLEX ... situat în zona de agrement Plaja ...**, societatea invocă următoarele:

- societatea deține Contractul de concesiune nr. ... încheiat cu Primăria Municipiului ...având ca obiect preluarea în concesiune a zonei de agrement Plaja ... prin care se angajează să efectueze investiții prin construirea unor obiective turistice pe terenul aferent concesiunii;

- în acest sens a obținut Certificatul de urbanism premergător obținerii Autorizației de Construire de la Primăria Municipiului ... pentru obiectivele existente - plajă, bazinul de înot și Pavilionul administrativ;

- ulterior încheierii contractului de concesiune nr., în timpul obținerii avizelor premergătoare obținerii Autorizației de construire a constatat că pe terenul concesionat se află amplasate conducte de apă care alimentează orașul ...sau linii de tensiune electrică pe care nu se pot edifica construcții;

- societatea a efectuat numeroase adrese către Primăriaprin care sunt aduse la cunoștința concedentului situația reală din teren care impune regândirea proiectului de investiții - Amenajare Plaja;

- societatea a efectuat în tot acest timp achiziții de bunuri sau servicii necesare demarării Proiectului de investiții cu intenția realizării de operațiuni taxabile în sensul art. 297 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

- nu poate fi imputat societății faptul că Primăria.... nu a eliberat Autorizația de construire, datorită impedimentelor apărute pe terenul luat în concesiune ce nu au fost cunoscute inițial la semnarea contractului de concesiune și ca atare organele de inspecție fiscală nu pot anula dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de

bunuri sau servicii premergătoare investiției efectuate de societate la obiectivul Plaja ...;

- în prezent se află în litigiu cu Primăria... legat de derularea Contractului de concesiune nr. ...

- a realizat parțial venituri taxabile din exploatarea pe o perioadă redusă de timp a plajei, pentru care a obținut venituri din operațiuni taxabile;

- în susținere anexează documente justificative (anexa 5) pentru justificarea dreptului de deducere a TVA;

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au aplicat întemeiat prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pe motiv că tranzacțiile efectuate, reflectă scopul și conținutul economic în sensul legii, iar reîncadrarea de către organul fiscal a acestora este vădit neîntemeiată, în raport de cele expuse dar și de constatarea efectuării tuturor demersurilor în direcția obținerii de profit, cu raportare directă la activitățile ce puteau fi prestate de o societate de consultanță.

De asemenea, societatea susține că prevederile art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu au aplicabilitate în cauză.

În concluzie solicită anularea Deciziei de Impunere nr. FS... și a Raportului de inspecție fiscală.

II. Urmare inspecției fiscale desfășurate la SC X S.R.L., prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-S..., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-S..., organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele obligații fiscale de plată în sumă totală de ... lei, reprezentând :

- ... lei, impozit pe profit stabilit suplimentar;

- ...lei, TVA stabilită suplimentar.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată se rețin următoarele:

A. Aspecte procedurale:

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală aveau dreptul de a efectua inspecția fiscală și de a stabili diferențe de taxă pe valoarea adăugată începând cu 01.12.2012.

Potrivit raportului de inspecție fiscală nr. F-S..., perioada verificată a taxei pe valoarea adăugată a fost 01.12.2012 - 31.03.2018.

Avizul de inspecție fiscală nr. ... a fost comunicat la data de 13.07.2018, iar inspecția fiscală a început la data de 17.07.2018.

În ceea ce privește invocarea de către societate a prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de plată pentru anul 2012, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei pentru următoarele considerente:

Potrivit dispozițiilor art. 347 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 347 Dispoziții privind termenele

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă”.

Conform prevederilor art. 91 alin. (1) alin. (1) și alin. (2) din O.G. nr. 92/3003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”.

Potrivit art. 23 din același act normativ:

„Art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

De asemenea, potrivit dispozițiilor art. 123 alin. (2) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 123 Începerea inspecției fiscale

(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură”.

Din coroborarea dispozițiilor legale anterior menționate rezultă că termenul de prescripție al dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând TVA se constată că aceasta este în stransă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care se constituie baza de impunere care le generează.

Pentru a stabili momentul în care se naște dreptul organelor de inspecție fiscală de a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție se reține că trebuie stabilit mai întâi momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art. 23 alin. (2) din Codul de procedura fiscală, nașterea dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili și determina obligația fiscală datorată este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organelor de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

Cu privire la TVA se rețin prevederile art. 134, art. 156¹ și art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art.134 (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

Art. 156¹ (1) Perioada fiscală este luna calendaristică.

Art. 156² (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice”.

Astfel, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2012, decontul de TVA trebuia să fie depus până la data de 25.01.2013 iar termenul de prescripție a dreptului de acțiune al organelor de inspecție fiscală începea să curgă de la 01.01.2014, și, prin urmare, având în vedere că data începerii verificării a fost 17.07.2018 (data înscrierii în registrul unic de control) obligațiile suplimentare de plată de natura TVA au fost stabilite înlăuntrul termenului de prescripție.

Prin urmare, având în vedere că nu sunt reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarii de natură procedurală, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

B. Aspecte de fond:

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de ... lei aferent unei baze în sumă de ... lei, având în vedere ca societatea a încălcat prevederile revederile art. 21 alin. (1), alin. (4) lit. f) și lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 44, pct. 49² din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 65 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. p), art. 25 alin. (4) lit. i, art. 25 alin. (3) lit. j) și lit. l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Impozitul pe profit în sumă de ... lei, aferent perioadei verificate 01.01.2012 - 31.12.2016, provine din:

- neacceptarea la deducere a cheltuielilor în sumă totală de ...lei;
- majorarea cheltuielilor deductibile cu suma de... lei în exercițiul financiar 2016;
- majorarea veniturilor impozabile cu suma totală de ... lei.

Totalul cheltuielilor neacceptate la deducere în sumă de ... lei cuprinde următoarele:

- **suma de ... lei** - cheltuieli cu bunuri și servicii consumate, ce nu au la bază un document justificativ, prin care să facă dovada efectuării operațiunii;

- **suma delei** - cheltuieli cu achiziții de bunuri și servicii ce nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile;
- **suma de ... lei** - 50% din cheltuielile cu combustibilul și cheltuieli aferente vehiculelor rutiere motorizate;
- **suma de ... lei** - cheltuieli cu achiziții de materiale de construcții;
- **suma de ... lei** - cheltuieli de mecenat;
- **suma de ... lei** - cheltuieli cu servicii de închiriere.

De asemenea, în urma inspecției fiscale baza de impozitare privind taxa pe valoarea adăugată a fost majorată cu suma de... lei, TVA stabilită suplimentar fiind în sumă de ... lei, compusă din:

- **suma de ... lei** - majorarea taxei pe valoarea adăugată colectată;
- **suma de ... lei** - neacceptarea la deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Temei de drept: art.134² alin. (3) lit.a), art. 137 alin. (1) lit.a), art. 138 alin. (1) lit. b), art. 141 alin. (2) lit. e), alin. (3), art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a), art. 145¹, art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct. 16² alin. (6), pct.38 alin. (3), pct. 40, pct. 45¹ alin. (1) și (2), pct. 46 alin. (1) și alin. (3) din HG nr. 44/2014 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, art. 286 alin. (1) lit.a), art. 287 alin. (1) lit. b), art. 291 alin. (1) lit.a), art. 297 alin. (4) lit.a), art. 298 alin. (1), art. 299 alin. (1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pct. 68 alin. (1) și alin. (2), pct.69 alin. (2) și alin. (6) din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

B.1. Cu privire la cheltuielile neacceptate la deducere în sumă de ...lei.

Serviciul soluționare contestații 2 este investit să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, cheltuielile efectuate de X S.R.L. cu diverse bunuri și servicii, în condițiile în care în susținerea contestației, societatea nu prezintă argumente și documente care să combată și să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, cu excepția unei facturi fiscale emisă de SC ... SA prin care justifică cheltuiala în sumă de... lei.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere suma de ... lei, reprezentând **cheltuieli cu bunuri și servicii consumate**, pe motiv că aceste cheltuieli înregistrate în contabilitate nu au la bază un document justificativ, potrivit legii prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

Suma de ... lei reprezentand achiziții de bunuri și servicii stabilită ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil pentru perioada verificată 01.01.2012 - 31.12.2016, este repartizată astfel pe ani:

- *pentru anul 2012* - ... lei;
- *pentru anul 2013* - ... lei;
- *pentru anul 2014* - ... lei;
- *pentru anul 2015* - ... lei;
- *pentru anul 2016* - ... lei.

În anexa nr. 8 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-S... se regăsește Situația privind achizițiile efectuate fără document justificativ pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013.

În anexa nr. 11 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-S... se regăsește Situația privind achizițiile efectuate fără document justificativ pentru anii 2012, 2014, 2015 și 2016.

Organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului societății prin adresa nr. MBS_AIF - (anexa 9) explicații cu privire la documentele ce justifică

înregistrările efectuate în rulajul conturilor de cheltuieli, registrul de casă și extrasele de bancă prin care au fost efectuate plăți pentru aceste cheltuieli.

Prin răspunsul formulat, reprezentantul societății comunică faptul că *"din câte știu alte documente justificative decât cele existente la dosarele contabile nu există."*

Se reține că deși societății i s-a oferit posibilitatea de a prezenta un punct de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, acestea informând contribuabilul despre discuția finală privind constatările și consecințele fiscale prin adresa nr. MBS_AIF - ..., comunicată odată cu proiectul raportului de inspecție fiscală, în punctul de vedere prezentat societatea nu a prezentat în susținere nicio explicație/justificare cu privire la aceste cheltuieli.

Prin contestația formulată societatea prezintă în susținere, **spre exemplu**, în anexa nr. 1 la contestație, următoarele documente:

- facturile fiscale nr...., avizul de expediție nr. ..., emise de SC ... SRL, cu privire la care societatea susține că acestea au fost refacturate către clientul ... SRL cu facturile nr.... - avans achiziție materiale și nr.... - prestări servicii conform deviz;

- facturile fiscale nr. ..., nr. ... și nr. ..., emise de către SC ..., cu privire la care societatea susține că acestea au fost refacturate către clientul ... SRL cu factura nr. ... și ...SRL cu factura nr. ...;

- factura fiscală nr. ... emisă de SC X - Consultanță de afaceri SRL cumpărătorului ,, prin care refacturează *"costuri internet, telefon, TV-mai, iunie, iulie 2013"*

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, în speță sunt incidente prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care se precizează:

"Art. 21 - Cheltuieli

(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.

(4) 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 de la art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul aduce precizări suplimentare la pct. 44 din H.G. nr.44/2004, astfel:

"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",

iar art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, statuează că:

"(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."

Prevederi similare se regăsesc la art.25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie considerate deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

Astfel, se reține că pentru stabilirea profitului impozabil nu sunt deductibile cheltuielile efectuate cu achizițiile de mărfuri, pentru care societatea nu poate justifica necesitatea efectuării acestora în scopul activităților desfășurate și cele înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Din analiza documentelor existente în dosarul contestației rezultă că societatea a înregistrat în evidențele contabile în perioada 01.01.2012 - 31.12.2016, cheltuieli cu bunurile și serviciile consumate în sumă totală de ... lei, așa cum rezultă din înregistrările efectuate în registrul de casă prin articolul contabil 6****=5311/5121, fără a prezenta documente care să justifice înregistrările efectuate în registrul de casă și extrasele de bancă prin care au fost efectuate plăți în rulajul conturilor de cheltuieli.

Se reține de asemenea faptul că deși în timpul inspecției fiscale i-au fost solicitate documente care să justifice înregistrările efectuate în registrul de casă, societatea nu a prezentat niciun document.

În susținerea contestației contestatara a anexat cu titlu de exemplu următoarele documente:

- **factura fiscală nr. ...** emisă de SC X - Consultanță de afaceri SRL cumpărătorului ... prin care refacturează "costuri internet, telefon, TV-mai, iunie, iulie 2013" în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei, pentru care anexează trei documente în care se menționează costuri Pachet servicii Romtelecom Pachet... privind abonamente TV, telefon și internet, pentru fiecare lună mai, iunie și iulie 2013 în care apare o detaliere a cheltuielilor/costurilor refacturate, fără a fi anexate facturile emise de Romtelecom.

Din analiza anexei nr. 8 la RIF ce conține situația privind achizițiile efectuate fără document justificativ pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2013 **nu** rezultă că aceste cheltuieli sunt incluse în totalul cheltuielilor care nu au fost admise la deducere pe motiv că nu au la baza un document justificativ în sumă de ...lei.

Referitor la factura emisă de societate către ... seria...nr. ..., prin adresa de completare la referatul privind propunerile de soluționare a contestației formulate nr. MBS... organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector a Finanțelor Publice fac următoarele precizări:

„ achizițiile de servicii de telecomunicații aferente perioadei mai, iunie, iulie 2013 au fost considerate cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, acestea neregăsindu-se înscrise în anexa nr. 8 la raportul de inspecție fiscală „Situația privind achizițiile efectuate fără document justificativ pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2013 impozit pe profit”.

De asemenea, se reține că "în perioada 01.01.2012 – 31.12.2013 și 01.01.2015 – 31.12.2015 cheltuielile cu serviciile de telecomunicații au fost considerate cheltuieli deductibile la calculul pentru impozitul pe profit, acestea neregăsindu-se înscrise în anexele nr. 8 și 11 la raportul de inspecție fiscală."

- **factura fiscală nr.** emisă de SC X - Consultanță de afaceri SRL cumpărătorului SC ... SRL prin care refacturează "avans achiziție materiale" în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, precum și factura fiscală nr. ...

emisă de SC X - Consultanță de afaceri SRL cumpărătorului SC ... SRL prin care refacturează "prestări servicii conform deviz" în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, și se stornează avans achiziție materiale în valoare totală de (... lei), din care TVA în sumă de (... lei);

pentru care anexează următoarele :

- . devizul estimativ Intervenție vila - Complex ... ;
- . Avizul de însoțire a mărfii nr.;
- . Factura fiscală nr. ... emisă de... SRL în valoare de ...lei, TVA în sumă de ... lei, al cărei obiect constă în „coliere PVC (șoricei) 380 mm”;
- . Factura fiscală nr.... emisă de... Impex SRL în valoare de ... lei, TVA în sumă de ... lei, al cărei obiect constă în „plutitor electric și capac pentru vasul WC... POLIPROPILENA”;
- . Factura fiscală nr. ... emisă de ... SRL în valoare de ... lei, TVA în sumă de ... lei, al cărei obiect constă în „reducție hexagonală din alamă galbenă ¼ Fe x 1f1, sfoară etanșare filete..și pompă submersibilă ...”;
- . Factura proformă nr. ... emisă de ... SRL în valoare de ,, lei, TVA în sumă de ... lei.

Din analiza anexei nr. 8 la RIF ce conține situația privind achizițiile efectuate fără document justificativ pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2013 nu rezultă că aceste cheltuieli sunt incluse în totalul sumei de ... lei, reprezentând totalul cheltuielilor care nu au fost admise la deducere pe motiv că nu au la bază un document justificativ.

Cu privire la facturile fiscale nr.... emise de SC... SRL, prin adresa de completare la referatul privind propunerile de soluționare a contestației formulate nr. MBS..., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector a Finanțelor Publice fac următoarele precizări:

„cheltuielile înregistrate în baza facturilor menționate la (...) au fost considerate în urma inspecției fiscale cheltuieli aferente veniturilor impozabile, obținute de către contribuabilul verificat, inclusiv a veniturilor înregistrate în baza facturilor seria... nr. ..., respectiv seria nr. ...”.

- **factura fiscală nr. ...** emisă de SC X - Consultanță de afaceri SRL cumpărătorului SC...SRL prin care refacturează "prestări servicii conform deviz" în valoare totală de... lei, din care TVA în sumă de ... lei, pentru care anexează devizul intervenție ...;

- factura fiscală nr. ... emisă de SC X - Consultanță de afaceri SRL cumpărătorului SC ...SRL prin care refacturează "plăți conform anexă" în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, pentru care anexează :

- .devizul în cuantum ...euro;
- .factura fiscală nr. ... emisă de ... SA în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, având ca obiect „POLICARBONAT BRONZ, OSB 3 8mm, ROMCIM 40 kg si ARCADE GRI”;
- .factura fiscală nr. ... emisă de ... SA în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, având ca obiect OTEL ROTUND 12;
- .factura fiscală nr. ... emisă de ... SA în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei.

Din analiza anexei nr. 8 la RIF ce conține situația privind achizițiile efectuate fără document justificativ pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2013 rezultă că în totalul sumei de ...lei ce reprezintă totalul cheltuielilor care nu au fost admise la deducere pe motiv că nu au la baza un document justificativ, a fost inclusă și suma

de ... lei, reprezentând contravaloarea facturii fiscale nr. ...de achiziție materiale prezentată de contestatară în susținerea contestației, celelalte facturi fiscale nr.... neregăsindu-se în anexa nr. 8 la raportul de inspecție fiscală „Situația privind achizițiile efectuate fără document justificativ pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2013 impozit pe profit”.

Cu privire la facturile fiscale nr. ... emise de ... SA, prin adresa de completare la referatul privind propunerile de soluționare a contestației formulate nr. MBS..., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector a Finanțelor Publice fac următoarele precizări:

„cheltuielile înregistrate în baza facturilor menționate la (...) au fost considerate în urma inspecției fiscale cheltuieli aferente veniturilor impozabile, obținute de către contribuabilul verificat, inclusiv a veniturilor înregistrate în baza facturilor seria...nr. ..., respectiv seria... nr. ...”.

Rezultă, așadar, că documentele prezentate de SC X SRL în susținerea contestației nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, deși sarcina probei îi incumba, cu excepția facturii fiscale nr. ...emisă de SC ... SA în valoare de... lei, motiv pentru care cheltuielile în sumă de ... lei (...lei - ...lei) reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, întrucât contestatara nu a făcut dovada existenței documentelor care să justifice efectuarea operațiunilor.

Simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrarea în gestiune.

Prin urmare, prezentarea facturii fiscale nr. ... în valoare totală de ... lei este de natură să modifice constatările și consecințele stabilite de organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală, ce conduce la **admiterea în parte a contestației prin diminuarea diferenței de impozit pe profit stabilit pentru suma de ... lei, sumă pe care societatea nu o datorează.**

B.2. Cu privire la cheltuielile neacceptate la deducere în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă cheltuielile sunt deductibile la calculul profitului impozabil, respectiv dacă este deductibilă taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care contestatara nu justifică efectuarea respectivelor cheltuieli în scopul realizării veniturilor impozabile ale societății, respectiv nu rezultă că bunurile achiziționate sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății, iar documentele și argumentele prezentate în susținerea contestației nu contrazic constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada 2012-2016, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă de ... lei, reprezentând achiziții în baza facturilor emise de numeroși furnizori interni, având ca obiect achiziții de bunuri (alimente, băuturi, cafea, țigări, articole îmbrăcăminte și încălțăminte, lapte praf copii, pampers, articole îngrijire copii, jucării, cărți copii, articole de parfumerie, cosmetice, medicamente, articole îngrijire personală, hrană căței și articole îngrijire căței) și servicii (servicii coafat, cosmetică), astfel:

- în anul 2012 - ... lei

- în anul 2013 - ... lei
- în anul 2014 - ... lei
- în anul 2015 -... lei
- în anul 2016 - ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de ... lei reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, întrucât acestea reprezintă cheltuieli ce nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, potrivit art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Situația cheltuielilor nedeductibile este prezentată în anexa nr. 11 a Raportului de inspecție fiscală.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de ... lei, reprezentând TVA dedusă în perioada 01.12.2012 – 31.03.2018, aferentă achizițiilor de bunuri (alimente, băuturi, cafea, țigări, articole îmbrăcăminte și încălțăminte, lapte praf copii, pampers, articole îngrijire copii, jucării, cărți copii, articole de parfumerie, cosmetice, medicamente, articole îngrijire personală, hrană câței și articole îngrijire câței), materiale de construcții și servicii (servicii coafat, cosmetică), telefonie pentru perioada 01.01.2014 – 31.08.2015, respectiv 01.01.2016 – 31.03.2018 – manoperă montaj, pe motiv că societatea nu face dovada utilizării lor în scopul obținerii de venituri taxabile, fiind încălcate 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 și art. 297 alin. 4 lit. a) și art. 299 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal în vigoare cu 01.01.2016

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

“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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

coroborat cu prevederile **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:

„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”.

Din analiza textelor de lege mai sus enunțate se reține că, 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, veniturile și cheltuielile luate în calcul la stabilirea profitului impozabil fiind cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, sunt aplicabile prevederile **art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”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.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Iar conform **art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”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;”

coroborat cu prevederile **pct. 44 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:

„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”.

Prevederi similare se regăsesc și la art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal în vigoare de la 01.01.2016.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrarea în gestiune.

De asemenea, orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor **art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991**, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

Conform Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectuează în baza documentelor justificative. Cheltuielile înregistrate fără documente justificative care să facă dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel, se reține că înregistrarea în contabilitate a documentelor justificative întocmite ca urmare a efectuării unei operațiuni economico-financiară conform reglementărilor contabile este o operațiune distinctă de cea a calculului impozitului pe profit în temeiul Codului fiscal, iar potrivit Codului de procedură fiscală organele de inspecție fiscală au ca principală atribuție stabilirea corectă a bazei impozabile și calcularea obligațiilor fiscale datorate.

În speță, sunt aplicabile și prevederile **O.M.F.P. nr.3512/2008 de aprobare a Normelor Metodologice din 27.11.2008 de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile:**

„A. Norme generale:

1. *Persoanele prevazute la art.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).*

2. *Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la baza documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrarea în gestiune.

De asemenea, la **art. 64 și art. 65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare se specifică:

Art.64 „Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

Art.65 “(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Prevederi similare se regăsesc și la art. 72 și art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2016.

În speță, în materia **taxei pe valoarea adăugată** sunt incidente prevederile **art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003** privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

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

a) operațiuni taxabile;
(...)”

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la **art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare”.

Prevederi similare se regăsesc și la art. 297 alin. (4) lit.a) și art. 299 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare cu 01.01.2016.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține, de asemenea, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA 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. Se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea la **art.155 alin.5 lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare legiuitorul a statuat că:

“Facturarea cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații :

(5) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

- a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;[...]
d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

În susținerea contestației contestatara anexează următoarele documente:

- Formularul de ofertă nr. ...către SC ...SRL din data de 1...2015, ofertă valabilă până la 20.11.2015, prin care reprezentanții ai ofertantului ...se oferă să presteze Servicii de organizare evenimente și curs formare profesională în antreprenoriat în cadrul proiectului Antreprenoriatul – oportunitate pentru un viitor mai bun, proiect cofinanțat din FSE prin Programul POSDRU;
- Propunerea financiară detaliată din data de..., anexa la Formularul ...;
- Contractul de servicii nr. ...din data de ... – Servicii de organizare evenimente și curs formare profesională în antreprenoriat – în cadrul proiectului „Antreprenoriatul – oportunitate pentru un viitor mai bun!” Contract nr. POSDRU ..., încheiat între SC ... SRL în calitate de achizitor și ... în calitate de prestator, compusă din SCXSRL - lider de asociere și SC ... SA – asociat, contract care prevede la art. 6.1 că durata acestuia este de 3 luni de la data semnării;
- Act adițional la Contractul de servicii nr. ... din data de .2015;
- Proces verbal de acceptanță livrabile nr. ..., la Contract nr. ...din .2015;
- Factura fiscală nr. ... din... emisă de SC X SRL către SC ... SRL, reprezentând avans servicii în valoare totală de ...lei, din care TVA ... lei;
- Factura fiscală nr. ... din .2015 emisă de SC X SRL către SC ... SRL, reprezentând storno avans în valoare de (... lei);
- Factura fiscală nr. ... din .2015 emisă de SC X SRL către SC ... SRL, în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei, reprezentând servicii de cazare și masă, transport, formare profesională, închiriere sală curs, catering evenimente, închiriere sală evenimente;
- Adresa nr. ... emisa de SC X SRL către SC SA reprezentând propunerea de pret la solicitarea de organizare a doua Burse ale locurilor de muncă în Județul ;
- Adresa nr. ...emisa de SC X SRL către SC ... SA reprezentând propunerea de pret la solicitarea unei sesiuni de instruire;
- Răspuns Cerere de ofertă nr. .. privind achiziția de servicii de organizare burse locuri de muncă, emis de SC X SRL către SC .. SA;
- Contractul de servicii nr. ... încheiat între SC .. SA, în calitate de achizitor și SC X SRL, în calitate de prestator, având ca obiect prestarea de servicii de organizare burse locuri de muncă în cadrul proiectului POSDRU.. .. – Programe integrate de ocupare, care prevede la pct. 5 că durata acestuia este perioada cuprinsă între data semnării și...2015;
- Proces verbal de recepție – Servicii de organizare burse locuri de muncă, încheiat între SC ... SA, în calitate de achizitor și SC X SRL, în calitate de prestator;
- Factura fiscală nr. ... emisă de SC X SRL către SC ...SA, în valoare totală de... lei, din care TVA ...lei, reprezentând avans servicii de organizare – Bursa locurilor de muncă;
- Factura fiscală nr. ..., emisa de..., reprezentând achiziții jucării și îmbrăcăminte copii, în valoare totală de... lei, din care TVA ... lei.

Având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.F-S..., contestația societății, starea de fapt prezentată și documentele prezentate, organul de soluționare reține următoarele:

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat societății prin adresa nr. MBS... explicații privind necesitatea efectuării achizițiilor de bunuri (alimente, băuturi, cafea, țigări, articole îmbrăcăminte

și încălțăminte, lapte praf copii, pampers, articole îngrijire copii, jucării, cărți copii, articole de parfumerie, cosmetice, medicamente, articole îngrijire personală, hrană câței și articole îngrijire câței) și servicii și cum au fost utilizate acestea în activitatea desfășurată în perioada supusă inspecției fiscale.

Prin adresa de răspuns formulată de administratorul societății nu se face referire la încadrarea achizițiilor efectuate în categoria cheltuielilor sociale asigurate de societate salariaților proprii ci precizează: *“achiziții de mâncare, băuturi și cafea au fost achiziționate și refacturate către beneficiari doar pe perioada desfășurării proiectelor de organizare de formare profesională (pentru coffee break-uri – contractual cu ...), pentru cele referitoare la organizarea Burselor locurilor de muncă – (contractul cu... SA) și pentru cantonamentele ... (sume refacturate ce nu au mai fost recuperate/încasate și pentru care am acționat pe cale de Ordonanță președințială această instituție însă instanța a respins cererea, pentru acțiune pe fond neavând bani să achităm taxa de timbre). Jucării și alimente au fost cumpărate în perioadele de sărbători când organizam petreceri de Crăciun/Paști și achiziționăm jucării/hainuțe pentru copiii angajaților.(...) În ceea ce privește achiziționarea de haine, fiind o firmă de consultanță am crezut că pot deconta ținute business într-un anumit quantum, așa cum alte societăți decontează echipamente de lucru.(...) Toate echipamentele telefonice și serviciile de internet au fost folosite de personalul firmei sau de către colaboratori apropiați (ex. avocați).(...) Fiind o firmă cu un număr relativ mic de angajați, nu am întocmit documente de dare în folosința a acestor echipamente, în principiu toți angajații, mai puțin îngrijitorii de clădiri, au avut telefoane de firma. La fel, laptopurile/imprimantele, modemurile de internet folosite au fost achiziționate în rate de la operatorii de telefonie.”*

În vederea justificării serviciilor sociale asigurate de societate salariaților proprii, societatea nu a prezentat o situație din care să rezulte salariații cărora le-a acordat bunuri care se încadrează în categoria cheltuielilor sociale, așa cum susține în cuprinsul contestației.

Față de cele prezentate anterior, argumentele societății nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere următoarele:

- în perioada în care a prestat servicii de formare profesională și pentru Bursa locurilor de muncă societatea a achiziționat de la SC ... SA, SC ...SRL și C.. servicii constând în cazare, masă și coffee break pentru care organele de inspecție **au acceptat cheltuiala** deductibilă la calculul profitului impozabil, respectiv au acceptat la deducere TVA aferentă.

- în ceea ce privește facturile fiscale nr. ... nr. ... și nr. ...emise de SC X SRL prin adresa de completare la referatul privind propunerile de soluționare a contestației formulate nr. MBS..., se precizează că în urma inspecției fiscale **au fost admise drept cheltuieli deductibile** la calculul profitului impozabil și au fost admise la deducere TVA, achizițiile de servicii reprezentând cazare și masă, transport, formare profesională, catering și închiriere sală evenimente, achiziționate în baza facturilor emise de diverși furnizori, printre care : SC ... SA, SC ...SRL, C..., SC ... SRL, SC .. SA, SC ... SRL, SC ... si SC ... SA, aceste facturi neregăsindu-se în anexa nr. 11, respectiv anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală.

- achizițiile de lapte praf copii, articole îngrijire copii, jucării, cărți și cosmetic au avut loc în toată perioada verificată nu doar în perioada sărbătorilor de iarnă sau pascale așa cum susține contestatară, iar în vederea justificării serviciilor sociale asigurate de societate salariaților proprii societatea nu a prezentat o situație din care să rezulte salariații cărora le-a acordat bunuri care se încadrează în categoria cheltuielilor sociale;

- în ceea ce privește factura fiscală nr. ..., emisă de..., reprezentând achiziții jucării și îmbrăcăminte copii, în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, anexată de societate în susținerea contestației, a fost considerată cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, aceasta regăsindu-se în anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală, „Situția cheltuielilor nedeductibile pentru perioada verificată”, urmare a faptului că aceasta achiziție nu se încadrează în categoria cheltuielilor sociale, întrucât, societatea nu a prezentat o situație din care să rezulte salariile cărora le-au fost acordate bunurile, aspect precizat de organele de inspecție fiscală și prin adresa de completare la referatul privind propunerile de soluționare a contestației formulate nr. MBS...;

- în ceea ce privește achiziția de servicii de telefonie, în perioada derulării contractelor de subînchiriere spații, societatea nu a beneficiat de dreptul de deducere, pe motiv că nici cu ocazia inspecției fiscale și nici în susținerea contestației societatea nu a putut face dovada utilizării acestora de către personalul angajat ori că acestea au fost utilizate și de către “colaboratori apropiați (ex. avocați)”.

Prin adresa de completare la referatul privind propunerile de soluționare a contestației formulate nr. MBS..., se precizează că pentru perioada 01.01.2014 – 31.08.2015, respectiv 01.01.2016 – 31.03.2018, cheltuielile cu serviciile de telecomunicații au fost considerate cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, acestea regăsindu-se înscrise în anexele nr. 8 și 11 la raportul de inspecție fiscală, urmare a faptului că, în această perioadă societatea a desfășurat atât operațiuni impozabile, cât și operațiuni scutite fără drept de deducere, fără a prezenta o situație din care să rezulte defalcarea achizițiilor ce au fost utilizate pentru cele două tipuri de activități.

De asemenea, pentru a beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri, contribuabilul trebuia să demonstreze că achizițiile sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, organul de soluționare reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre, dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA.

Astfel, conform Hotărârii 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, iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept, după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă.

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili reguli pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să-și stabilească acest drept.

Organul de soluționare reține că la paragraful 23 și 24 din cazul C -110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii iar la art.4 din Directiva a VI-a (Directiva 112/2006/CE) se prevede că acest lucru nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția obiectivă a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.**

Întrucât nu s-a probat prin documente justificative că tranzacțiile înregistrate de X S.R.L. au fost în scopul realizării de venituri impozabile, neputând fi demonstrată nici necesitatea achizițiilor și nici faptul că au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni impozabile, se reține că societatea a majorat nejustificat cheltuielile deductibile, cât și TVA deductibilă, cu consecința diminuării impozitului pe profit și deducerea TVA necuvenită.

Organul de soluționare reține că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru o parte din achizițiile de mărfuri înscrise în facturile prezentate de societate în timpul inspecției fiscale, deoarece simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabil.

Se precizează faptul că pentru documentele depuse în susținerea cauzei organul de inspecție fiscală precizează faptul că pentru acestea a fost acordat dreptul de deducere atât la calculul impozitului pe profit cât și al TVA. De altfel, art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală prevede faptul că *"Soluționarea contestației se face în limitele sesizării"*.

Drept urmare, având în vedere faptul că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor/TVA înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli/țaxa aferentă să fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuind să conțină atât elementele obligatorii prevăzute de legislație dar și să probeze legătura de cauzalitate dintre cheltuieli și veniturile impozabile/ taxabile realizate, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește cheltuielile încadrate la nedeductibile în sumă totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

B.3 În ceea ce privește cheltuielile în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Serviciul Soluționare Contestații 2 din cadrul DGRFPB este investită să se pronunțe dacă societatea datorează obligațiile fiscale mai sus menționate, stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală urmare aplicării limitării speciale a dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente combustibilului, în condițiile în care, pe de o parte, societatea nu justifică cu documente faptul că aceste vehicule au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, iar pe de altă parte, nu prezintă documente care să probeze achiziția de combustibil destinată generatorului, respectiv navei velier.

În fapt, urmare inspecției fiscale desfășurate, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibilă fiscal suma de ... lei, reprezentând 50% din valoarea combustibilului, pieselor de schimb și a reparațiilor pentru auto, întrucât societatea nu a respectat prevederile art. 21 alin. 4 lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 25. alin. (3) lit. l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că respectivele cheltuieli se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

De asemenea, X SRL a încălcat prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.45 din Normele de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 și pct. 68 alin. (1) și (2) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015, întrucât a dedus integral taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi reprezentând combustibil, rate leasing, piese de schimb și reparații auto pentru care nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că aceste achiziții se încadrează în excepțiile prevăzute de lege. În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, adică 50% din cheltuieli.

În esență societatea invocă următoarele argumente :

- societatea a pus la dispoziția Directorului general - ... și a Managerului organizare evenimente -..., câte un autoturism, respectiv: Skoda Fabia ... și ulterior anului 2015, Skoda Octavia) și Mercedes Benz (...;
- ponderea principală, peste 90% în cadrul cheltuielilor cu combustibilul o reprezintă achiziția de motorină destinată consumului navei VELIERUL ... deținut de societate în baza contractului de comodat încheiat cu societatea ... în calitate de proprietar și utilizat de societate în organizarea de evenimente - Prestări servicii agrement nautic pentru diverși clienți. Anexează pentru exemplificare nota privind consumul de motorină al velierului pentru asigurarea unei curse de agrement.

În susținerea contestației anexează următoarele:

- contract de comodat încheiat la data de2013 încheiat cu ..., societate înregistrată în ..., în calitate de comodant și X în calitate de comodant, având ca obiect velierul marca..., încheiat pe o perioadă de cinci ani de la data semnării contractului;

- factura fiscală nr. ... emisă de X SRL cumpărătorului SC ...SRL, având ca obiect Prestări servicii ...;

- factura fiscală nr. ... emisă de X SRL cumpărătorului SC ,..SRL, având ca obiect Prestări servicii...;

- factura fiscală nr. ... emisă de C..cumpărătorului X SRL, având ca obiect chirie salon conform contract ...;

- factura fiscală nr. ... emisă de SC ... SRL cumpărătorului X SRL, având ca obiect contravaloare servicii cazare;

- Contractul individual de muncă nr. ... al salariatului ...;

- Contractul de administrare nr. ... încheiat cu administratorul societății doamna .. și Decizia nr. ... prin care se suspendă contractul de administrare al d-ne ... începând cu data de....2015;

- factura fiscală nr.... emisă de X SRL cumpărătorului SC X SRL, având ca obiect plăți conform anexa;

- bonuri de benzină/motorină;

- foaie de parcurs - deplasare administrator .. în localitatea..., pregătire de iarnă ...” ”..” și ordinul de deplasare din data de 08.09.2015 în care se menționează locul deplasării..., județul ..., Conservare pregătire de iarnă;

- foaie de parcurs - deplasare Director ... în Bucuresti, Bursa Locurilor de muncă și ordinul de deplasare în care se menționează locul deplasării Bursa Locurilor de muncă, durata deplasării 07.12.2015 - 08.12.2015;

- foaie de parcurs din data de 09.12.2015 - deplasare Director ... în Bucuresti, proiect Bursa Locurilor de muncă ... și ordinul de deplasare în care se menționează locul deplasării Bursa Locurilor de muncă..., durata deplasării 09.12.2015 - 10.12.2015;

- notă consum combustibil pentru :
 - . ambarcațiune cu vele și motor, combustibil: motorină, consumul de combustibil prevăzut în manualul de utilizare al bunului : 80-100 l/oră, viteză de croazieră, în condiții de navigație favorabile;
 - . Autoturism Skoda Fabia, combustibil: benzină;
 - . Autoturism Skoda Octavia, combustibil: motorină;
 - . Autoturism Mercedes Benz, combustibil: motorină;
 - . Generator insonorizat, combustibil: motorină.

În drept, în materia impozitului pe profit, pentru operațiunile efectuate în perioada 01.01.2012 – 31.12.2015 sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (3) lit. n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat potrivit alin.(4) lit t) la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții”.

Potrivit prevederilor legale de mai sus cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice sunt deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

Totodată, prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează :

“Art. 21 Cheltuieli

(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.

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...] t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului [...].”

Pentru operațiunile efectuate în perioada 01.01.2016 – 30.09.2016 sunt aplicabile prevederile art.25 alin.1) alin. 3) lit. l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care se precizează:

“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.

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...] l) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului [...].”

În explicitarea prevederilor legale de la art.25 alin.(3) lit.I) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la pct. 16 din H.G. nr.1/2016 se precizează:

“16. (1) În sensul prevederilor art. 25 alin. (3) lit. I) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, sunt cele prevăzute la pct. 68 din normele metodologice date în aplicarea art. 298 al titlului VII "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal.

(2) Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul rezultatului fiscal, se efectuează pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs [...]

Având în vedere prevederile legale anterior menționate se reține că pentru stabilirea profitului impozabil nu sunt deductibile cheltuielile efectuate cu achizițiile de mărfuri, pentru care societatea nu poate justifica necesitatea efectuării acestora în scopul activităților desfășurate și cele înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Totodată, sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate - vehicule care îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de scaune de pasageri, astfel cum sunt prevăzute în textul de lege - care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și care nu se înscriu în categoriile expres prevăzute de legiuitor.

Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul rezultatului fiscal, se efectuează pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2015 sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(2) și art.145¹ 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. 145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului [...].

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin.(1) fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a

celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147¹”.

Așadar, în conformitate cu articolele de lege anterior citate, prin excepție de la prevederile generale de deductibilitate, stipulate la art.145 din Codul fiscal, în situația în care vehiculele rutiere motorizate - ce îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de scaune de pasageri, astfel cum sunt prevăzute în textul de lege - **nu sunt utilizate exclusiv** în scopul activității economice și nu sunt incluse în categoriile expres prevăzute de legiuitor, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente închirierii și a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de aceste vehiculele se limitează la 50%.

Potrivit pct.45¹ și pct.49² din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului. [...]

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.”

„49². În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale a cheltuielilor aferente la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinietă, chirile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”

Astfel, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal, din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată", acordarea integrală a dreptului de deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil, efectuându-se pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprinde, printre alte cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, și partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, și anume limita de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Pentru perioada 01.01.2016 – 30.09.2016 sunt aplicabile prevederile art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a) și art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“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;

“Art. 298 - Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice”.

(...)

(4) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 297 și art. 299 - 301.

(5) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin normele metodologice”.

Potrivit pct.68 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.1/2016 se precizează:

“68. (1) În aplicarea art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. **Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul.** În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului. [...]

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. **Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea:** deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii,** astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale cuvenite acestora.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. **Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal.** Dacă

vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal.

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 298 alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2), în cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 298 din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 298 din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală”.

Conform prevederilor legale anterior citate pentru acordarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de vehiculele rutiere motorizate ce îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de scaune de pasageri, persoana impozabilă are obligația să facă dovada utilizării acestora exclusiv în scopul activității sale economice.

Totodată, pentru exercitarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-S..., contestația societății, starea de fapt prezentată și documentele prezentate, organul de soluționare reține următoarele:

- în timpul inspecției fiscale contribuabilul a pus la dispoziție doar bonuri de achiziție combustibil, în baza cărora a înregistrat suma de...lei, în categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil, fără a prezenta bonuri de consum și foi de parcurs din care să rezulte utilizarea combustibilului, pieselor de schimb și serviciilor de reparații auto, exclusiv în scopul desfășurării activității;

- Conform anexei nr. 11 la raportul de inspecție fiscală, societatea a efectuat achiziții de combustibil, piese de schimb și servicii de reparații auto, precum și rate leasing în perioada 01.01.2012 - 31.12.2016, astfel:

- . în anul 2012 – în valoare de ... lei;
- . în anul 2013 – în valoare de ... lei;
- . în anul 2014 – în valoare de ... lei;
- . în anul 2015 – în valoare de... lei;
- . în anul 2016 – în valoare de ... lei;

- Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat societății prin adresa nr. MBS...explicații referitoare la necesitatea achiziției de combustibil, rate leasing, piese auto și servicii reparații auto, cu privire la:

. numărul mijloacelor de transport utilizate de societate (aflate în patrimonial acesteia/leasing);

. cine utilizează mijloacele de transport și calitatea acestora în cadrul societății;

. documentele prin care mijloacele de transport au fost date spre utilizare angajaților societății, foi de parcurs, deconturi de cheltuieli, ordine de deplasare și/sau orice alte documente prin care face dovada utilizării exclusive în scopul activității economice.

În răspunsul formulat administratorul societății precizează :

"Pe perioada suspendării inspecției fiscale s-a achiziționat combustibil pentru mașinile folosite de societate (în baza unor contracte de comodat sau vânzare-cumpărare) și pentru complexul ... (motorină pentru generatoare, personalul Ambasadei ... având condiție de a locui în case legate la generator, care să suplinească lipsa energiei electrice (...)). Benzina s-a mai achiziționat pentru mașinile de tuns iarba - pentru vilele din ...sau Combustibilul a fost folosit pentru deplasări la lucrări (...), decontări ale transportului pentru cei 400 de participanți la cursuri în cadrul proiectelor pe fonduri europene (obligativitate asumată în contract și decontată în integralitate)."

Ulterior administratorul societății a mai formulat precizări referitoare la autoturismele utilizate de societate, fără a anexa documente justificative în susținerea explicațiilor formulate și nicio situație din care să rezulte consumul de combustibil pentru mașinile de tuns iarba și generator.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației documentele prezentate în susținere având în vedere următoarele:

1. Pentru deductibilitatea 100% a TVA-ului, **legea fiscală prevede în mod expres ca utilizarea în scopuri economice să fie "exclusivă"**, orice utilizare în scop personal, chiar și pur ocazională, atrăgând deductibilitatea TVA-ului în procent de 50%, ceea ce implică ca pentru autovehiculele supuse limitării speciale a dreptului de deducere persoana impozabilă să justifice deductibilitatea prin întocmirea foilor de parcurs, care să conțină toate informațiile necesare care să demonstreze utilizarea exclusivă în scopuri economice a autovehiculelor societății. De altfel, **acesta este și sensul reglementării de către legiuitor a unei limitări "speciale" a dreptului de deducere** pentru anumite categorii de autovehicule, altminteri s-ar fi aplicat doar regulile generale de deducere a taxei de la art. 145, respectiv art. 297 din Codul fiscal.

În acest sens societatea **avea posibilitatea de a prezenta o dovadă privind kilometrajul autoturismelor**, astfel încât să se poată stabili că acestea nu au utilizate, nici măcar ocazional, în scop personal, având în vedere că orice utilizare personală, indiferent de intensitate ori durată, implică de facto neîndeplinirea condiției de "exclusivitate" a utilizării în scop economic a autoturismelor potrivit

reglementărilor referitoare la limitarea specială a dreptului de deducere, atât înainte de data de 1 ianuarie 2016, cât și ulterior acestei date și până în prezent.

Cum societatea nu face dovada utilizării exclusive pentru desfasurarea activității economice a acestor autovehiculele (dintre celelalte deținute, așa cum reiese din raportul de inspecție fiscală) în mod evident pretenția acesteia de a beneficia de deducere 100% pentru TVA aferentă cheltuielilor legate de aceste autovehicule este vădit neîntemeiată;

2. Pentru justificarea utilizării exclusive a mijloacelor de transport în scopul activității economice, contestatara a prezentat doar trei ordine de deplasare și trei foi de parcurs, pentru deplasări în cadrul lunilor septembrie 2015 și decembrie 2015, în condițiile în care achizițiile de combustibil, piese de schimb și servicii de reparații s-au efectuat în toată perioada verificată (01.01.2012.-31.12.2016), respectiv:

- ordinul de deplasare emis pe numele doamnei ... în calitate de administrator nu are număr, nu are informații privind durata deplasării;

- ordinele de deplasare emise pe numele domnului ... nu au număr, nu sunt date, conțin doar durata deplasării;

- foile de parcurs în care este înscrisă deplasarea domnului ... nu conțin informații privind ora plecării și a sosirii;

- notele de consum combustibil nu sunt date și nu conțin informații referitoare la persoana care le-a întocmit;

3. Pentru justificarea consumului pentru velier, contestatara a prezentat în susținere documente în care nu există corelație, astfel:

- copii ale bunurilor de achiziție combustibil din data de **05.10.2015 și 10.10.2015;**

- ordinul de deplasare emis pentru deplasarea în localitatea ... a fost întocmit la data de **08.09.2015**, având ca obiect "conservare pregătire de iarnă velier";

- foaia de parcurs în care este înscrisă deplasarea administratorului ... în localitatea ..., pentru pregătire de iarna "... "..., este **nedată**, conține următoarele informații contradictorii: tip Combustibil - benzină, număr auto B0..., care aparține autoturismului SKODA OCTAVIA, în condițiile în care din nota de consum combustibil (nedatate) anexată rezultă că tipul combustibilului pentru autoturismul SKODA OCTAVIA este motorina și nu benzină.

Mai mult, societatea a realizat venituri din prestarea serviciilor de agrement nautic începând cu luna august 2015, iar cuantumul veniturilor obținute din această activitate reprezintă aproximativ 0,5% din totalul veniturilor realizate de contribuabil în perioada verificată, organele de inspecție fiscală neputând face o corelație între bonurile fiscale de achiziție combustibil prezentate și cele susținute. Ca urmare, societatea nu justifică utilizarea în proporție de 90% a combustibilului achiziționat pentru consumul navei VELIER..., întocmind în scop formal documentele anexate contestației;

4. Pentru justificarea consumului de combustibil pentru generatoare și pentru mașini de tuns iarba, simpla prezentare a notei de consum nu este suficientă în lipsa unei situații din care să rezulte cantitatea de combustibil achiziționată, a unor bonuri de consum din care să rezulte consumul combustibilului în scopul declarat sau a unor rapoarte privind activitatea prestată din care să rezulte intervențiile executate în regim de urgență, evenimentele speciale, avarii, respectiv a unor devize estimative privind costul intervențiilor executate în baza Contractului de administrare și management imobiliar încheiat în data de 08.02.2012 încheiat cu SC ... SRL.

Conform art. 5.1.7 din Contractul de administrare și management imobiliar încheiat în data de 08.02.2012 încheiat cu SC ... SRL, se precizează că prestatorul înmânează lunar beneficiarului un **"raport privind activitatea prestată care va însuma principalele evenimente petrecute în luna anterioară din punct de vedere al**

funcționării Ansamblului de vile, structurat în 2 părți: intervenții executate în regim de urgență - evenimente speciale, avarii și mentenanță preventivă (...)", iar la art. 6.1.4 se precizează "Pentru intervențiile/lucrările programate, prestatorul va comunica beneficiarului, spre aprobare, un deviz estimativ privind costul acestora iar beneficiarul va transmite prestatorului accesptul sau refuzul său. (...) În situația în care beneficiarul accesptă devizul, 50% din valoarea acestuia va fi facturat către beneficiar, lucrarea urmând a fi programată ulterior efectuării plății."

Din analiza documentelor și înscrisurilor anexate, se reține că, foile de parcurs, sunt incomplete și nu furnizează informațiile necesare pe baza cărora să se poată stabili o corelație între consumul de combustibil și autovehiculul utilizat **exclusiv** în scopul desfășurării activității.

De asemenea, nu există pe fiecare mijloc de transport foaie de alimentare zilnică din care să rezulte kilometrii parcuși, consumul de motorină pe kilometrul parcurs și prin urmare cantitatea de motorină totală utilizată zilnic și lunar.

În plus, din "foile de parcurs" completate de unitate, nu se poate stabili nicio corelație între cantitățile de combustibil înscrise în bonurile fiscale și facturile înregistrate în contabilitate, pe de-o parte și, numărul de kilometri "parcurși" care figurează în foile de parcurs întocmite și prezentate de societate, pe de altă parte.

În ceea ce privește utilizarea combustibilului pentru nava velier, respectiv pentru generator nu este justificată în niciun sens, neprezentându-se niciun document din care să rezulte alimentarea navei velier, a generatorului cu combustibil. Mai mult, organele de inspecție fiscală i-au acordat o deducere de 50% din valoarea totală a achizițiilor de combustibil și piese de schimb.

Față de cele anterior precizate se reține că societatea nu a justificat utilizarea exclusivă a mijloacelor de transport în scopul activității economice, motiv pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitatea integrală pentru aceste cheltuieli, respectiv dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de aceste vehiculele - cum ar fi cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul - se limitează la 50%, iar cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și care nu se înscriu în categoriile expres prevăzute de legiuitor.

Prin urmare, având în vedere că nu au fost aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând 50% din valoarea combustibilului, pieselor de schimb și a reparațiilor pentru auto, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **contestația se va respinge ca neîntemeiată** în ceea ce **privește cheltuielile în sumă de ...lei și TVA în suma de ... lei.**

B.4 În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu materiale de construcții și servicii de manoperă pentru lucrări în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de... lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal au respins la deducere aceste cheltuieli și taxa aferentă, în condițiile în care contestația nu a prezentat documente justificative care să

combată și să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, din care să reiasă că achizițiile au fost destinate obținerii de venituri impozabile/ operațiuni cu drept de deducere.

În fapt, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală cuprinse în RIF nr. F-S..., ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-S., în perioada 2012 – 2013 societatea a înregistrat cheltuieli cu achiziția de materiale de construcții și manoperă montaj gresie și vopsitorie pereți în sumă de ... lei, de la SC ... SRL și SC ... SRL, astfel :

Anul 2012 :

- cheltuieli în sumă de ... lei în baza facturilor emise de SC ..SRL;

Anul 2013 :

- cheltuieli în sumă de ... lei în baza facturilor emise de SC ...SRL;

- cheltuieli în sumă de ... lei în baza facturilor emise de SC ... SRL.

În lunile februarie și iulie 2013 a dedus TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de materiale de construcții, constând în gresie, faianță și servicii - manoperă montaj gresie și vopsitorie pereți de la SC ... SRL și în luna decembrie 2013 a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă materialelor de construcții respectiv OSB, vopsea lavabilă de la SC...SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- asociații societății ... SRL sunt ...95% și ... 5%, societatea este administrată de CC INSOLV SPRL, este în faliment din data de 06.01.2015 și inactivă în perioada 11.05.2015-12.10.2015, iar din aplicația C-lynx s-a constatat că **nu a declarat livrări cătreX SRL.**

- asociații societății... sunt ... 5,56% și ... SRL 94,44%, societatea este administrată de CII ..., este în faliment din data de 05.09.2018 și inactivă începând cu data de 11.05.2015, din aplicația C-lynx s-a constatat **că nu a declarat livrări către X SRL**, iar din aplicația REVISAL rezultă că **nu a avut salariați în lunile februarie și martie 2013 când au avut loc achizițiile de servicii manoperă montaj gresie și vopsitorii pereți ;**

- obiectul de activitate declarat de SC SRL ... SRL este Cod CAEN ... - activități auxiliare intermediarilor financiare, exclusiv activități de asigurări și fonduri de pensii;

- plățile efectuate către societatea... SRL sunt numai prin casă;

- către societatea ... SRL **nu a afectuat nicio plată prin intermediul instrumentelor bancare sau prin casă;**

- facturile primite și înregistrate în evidența contabilă de la ... SRL sunt emise în ordine cronologică de la factura nr. 150 la factura nr. 161, iar facturile primite și înregistrate în evidența contabilă de la ... SRL sunt emise în ordine cronologică de la factura nr. 1 la factura nr. 4;

- în perioada verificată au fost efectuate plăți către doamna ... motiv pentru care au fost solicitate informații privind aceste plăți precum și documente justificative în susținere. Cu privire la aceste aspecte, administratoarea societății a precizat următoarele: *"în perioada supusă am achiziționat de la ... materiale de construcții pe care le-am achitat în contul personal al doamnei ... dar pentru care am primit factură și chitanță (a fost o soluție pentru a nu se deplasa în jud... (...). Aceași situație este și în cazul consultanței sau materialelor achiziționate de la ... SRL. Marea majoritate au fost folosite în ... și refacturate."*

Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei, întrucât acestea reprezintă cheltuieli ce nu sunt efectuate în scopul realizării de

venituri impozabile și nu au acordat drept de deducere achizițiilor efectuate de la cele două societăți în valoare totală de ... lei.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente, prevederile art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 1 și 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004 conform cărora:

“Art. 19 Reguli generale

(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, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Normele metodologice de aplicare

“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.”

Art. 21- Cheltuieli din Codul fiscal

„(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.

[...]

(4) 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;”

*Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și **cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, la **determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**. Legiuitorul a mai prevăzut și că 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.*

În speță sunt incidente și prevederile Legii 82/1991 a contabilității care statuează că:

“Art. 4

(1) Ministerul Economiei și Finanțelor elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Art. 6

(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.

Art. 20

Registrele de contabilitate **obligatorii** sunt: Registrul-jurnal, Registrul-inventar și Cartea mare.

Întocmirea, editarea și păstrarea registrelor de contabilitate se efectuează conform normelor elaborate de Ministerul Economiei și Finanțelor.”

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

„**Art. 145** (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 (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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art. 155 alin. (5) respectiv (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă 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. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege **ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Drept urmare, simplul fapt că societatea deține facturi pentru achiziția de bunuri și servicii, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a TVA, aceasta trebuind să dovedească că bunurile/serviciile au fost utilizate pentru operațiunile sale taxabile.

În același sens este și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind

efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) 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 serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În același sens este și Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.766/2/2013:

„[...] pentru a admite deductibilitate 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 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 urmare, se reține că cerințele legale privind dreptul de deducere trebuie îndeplinite în mod cumulativ, neîndeplinirea uneia dintre aceste cerințe, respectiv aceea de a demonstra ca achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Astfel, documentele prezentate de societate nu sunt de natură să justifice dreptul de deducere a taxei, iar invocarea unor argumente de natura intenției de a desfășura activități economice guvernate de alte dispoziții legale decât cele invocate de organele de inspecție fiscală, în cazul în speță, nu este suficientă pentru stabilirea unui alt tratament fiscal decât cel aplicat la inspecția fiscală

Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În sensul celor de mai sus sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție exprimate în Decizia nr.398/16.02.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, respectiv:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri [...]”.

În susținerea contestației societatea a anexat următoarele documente:

- Contractul de administrare și management imobiliar din data de ...2012 încheiat între SC X SRL în calitate de prestator/administrator și SC ...SRL în calitate de proprietar/beneficiar;
- procesul-verbal de predare primire din data de ...2014 încheiat cu societatea... cu ocazia primirii/predării următoarelor : reguli emitere facturi, tabel chiriași, tabel pachete Telekom, tabel serii contoare gaz, rent roll, chei vile, alte documente administrative;
- factura nr. ... emisă de SC X SRL către SC ...SRL, având ca obiect plăți conform anexei, însoțită de anexa privind serviciile prestate pentru vilele, ..) în care sunt înscrise valori globale aferente unor enumerări de materiale de construcții și servicii;
- facturile de achiziție bunuri și servicii, respectiv:
 - . factura nr. ... emisă de... SRL, în valoare de... lei;
 - . factura nr.... emisă de ... SRL, în valoare de ...lei;
 - . factura nr. .. emisă de .. SA, în valoare de .. lei;
 - . factura nr. .. emisă de.. SA, în valoare de .. lei;
 - . factura nr. ... emisă de .. SRL, în valoare de ... lei;
 - . factura nr.... emisă de .. SRL, în valoare de ..lei;
 - . facturile nr.... emise de SC ... SRL, în valoare de ...lei;
 - . factura nr. ... emisă de SC ... SRL, în valoare de ... lei;
 - . factura nr. ... emisă de SC ... SRL, în valoare de... lei;
 - . factura nr. ... emisă de SC ... SRL, în valoare de.. lei;

Din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține că, deși contestatara susține că bunurile și servicii au fost destinate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv reamenajarea imobilelor administrate ulterior de societate către beneficiari ce au determinat creșterea substanțială a veniturilor din activitatea de management imobiliar, aceasta nu probează în niciun fel această afirmație și nu prezintă documente în susținere, în condițiile în care:

- societatea nu a prezentat în susținerea contestației niciun document justificativ care să demonstreze faptul că achizițiile efectuate în luna septembrie anul 2012 de la SC ... SRL sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice pentru anul 2012. Mai mult, așa cum se menționează în referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. MBS..., societatea nu a prezentat documente noi în susținerea contestației care să modifice constatările și consecințele stabilite de organele de inspecție fiscală;

- societatea nu a precizat cine a efectuat reparațiile având în vedere că din aplicația REVISAL rezultă că ... **nu a avut salariați în lunile februarie și martie 2013 când au avut loc achizițiile de servicii manoperă montaj gresie și vopsitorii pereți, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală;**

- societatea nu a prezentat nici la control și nici în procedura contestației vreun document din care să reiasă stabilirea unei legături directe, utilizarea materialelor și manoperei achiziționate de la SC .. SRL și SC ... SRL în scopul realizării de lucrări în beneficiul SC ... SRL, respectiv rapoarte privind activitatea prestată din care să rezulte intervențiile executate în regim de urgență, evenimentele speciale, avarii, respectiv a unor devize estimative privind costul intervențiilor executate în baza Contractul de administrare și management imobiliar încheiat în data de 08.02.2012 cu SC ... SRL.

În Contractul de administrare și management imobiliar încheiat în data de 08.02.2012 încheiat cu SC ... SRL sunt stipulate următoarele:

Art. 2.1.7 *"Prestatorul va informa lunar departamentul financiar-contabil cu privire la lucrările solicitate suplimentar de chiriași și care nu cad în sarcina*

beneficiarului, în vederea facturării costurilor către chiriași. Astfel de lucrări vor fi prestate numai după obținerea aprobării **devizului estimativ** trimis chiriașului (...)"

Art. 5.1.2 "Pe durata executării lucrărilor, prestatorul se va îngriji ca:

(...) **să se țină și să se actualizeze în permanență un raport referitor la executarea lucrărilor în legătură cu Ansamblul de vile."**

Art. 5.1.7 precizează că prestatorul înmânează lunar beneficiarului un **"raport privind activitatea prestată care va însuma principalele evenimente petrecute în luna anterioară din punct de vedere al funcționării Ansamblului de vile, structurat în 2 părți: intervenții executate în regim de urgență - evenimente speciale, avarii și mentenanță preventivă (...)"**, iar la art. 6.1.4 se precizează **"Pentru intervențiile/lucrările programate, prestatorul va comunica beneficiarului, spre aprobare, un deviz estimativ privind costul acestora iar beneficiarul va transmite prestatorului acceptul sau refuzul său. (...) În situația în care beneficiarul acceptă devizul, 50% din valoarea acestuia va fi facturat către beneficiar, lucrarea urmând a fi programată ulterior efectuării plății."**

- procesul - verbal de predare primire servicii prestate către beneficiar, anexat în susținerea contestației este încheiat în data de ...2014 la predarea primirea imobilelor la încheierea contractului de administrare cu societatea... Din conținutul acestuia nu rezultă care au fost serviciile prestate către beneficiar ci doar predarea către SC ... SRL a următoarelor : reguli emitere facturi, tabel chiriași, tabel pachete Telekom, tabel serii contoare gaz, rent roll, chei vile, alte documente administrative;

- materiale de constructii achizitionate de la furnizorii ... SRL, ...SRL, ... SA, ..SRL pentru care societatea a prezentat in sustinere facturile emise in perioada (17.01.2013 – 28.05.2013), ca fiind cele cuprinse in factura nr. ... emisă de SC X SRL către SC ...SRL, având ca obiect plăți conform anexei, însoțită de anexa privind serviciile prestate pentru vilele ...) în care sunt înscrise valori globale aferente unor enumerări de materiale de construcții și servicii, nu sunt relevante in sustinerea contestatiei intrucat acestea sunt emise la date ulterioare emiterii facturii catre ... (17.01.2013 – 28.05.2013).

Mai mult, prin adresa de completare la referatul privind propunerile de solutionare a contestatiei formulate nr. MBS..., organele de inspectie fiscala precizeaza ca, cheltuielile inregistrate in baza facturilor fiscale nr. ...emisă de ... SRL, nr. ... emisă de ...SRL, nr. ... si nr. ... emise de ... SA, nr. ...emisă de ...SRL si nr. ... emisă de ...SRL, **au fost considerate cheltuieli deductibile** la calculul impozitului pe profit, respectiv s-a dedus TVA prin inregistrarea notei contabile 4426 = 4428, conform fisei contului 4428 „TVA neexigibila”, aceste facturi neregasindu-se inscrise in anexa nr. 8 la raportul de inspectie fiscala „Situatia privind achizitiile efectuate fara document justificativ in perioada 01.01.2013-31.12.2013 impozit pe profit”, anexa nr.11 „Situatia cheltuielilor nedeductibile pentru perioada verificata”, respectiv anexa nr. 6 „Situatia TVA pentru perioada verificata”.

Astfel, societatea nu a justificat prin stabilirea unei legături directe, utilizarea materialelor și manoperei, achiziționate de la SC ...SRL și SC ... SRL în scopul realizării de lucrări în beneficiul SC ...SRL.

Drept urmare, având în vedere cele anterior precizate și prevederile legale incidente în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește cheltuielile încadrate la nedeductibile în sumă totală de ... lei și la TVA aferentă în sumă de ...lei.**

B.5 În ceea ce privește majorarea veniturilor impozabile în sumă totală de ... lei și a TVA aferentă în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste sume, în condițiile în care fie a emis facturi către clienți prin care a procedat la diminuarea veniturilor/TVA colectată inițial, fie a anulat facturi emise, fără a face dovada ca serviciile facturate nu au fost prestate.

În fapt, organele de inspecție fiscală au majorat veniturile impozabile cu suma totală de ... lei, colectând TVA în sumă de ... lei, ca urmare a faptului că societatea a stornat facturi emise urmare a neîncasării acestora, astfel:

- în luna martie 2015 a stornat facturile nr. ... în valoare de ... lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei și nr. ... în valoare de ... lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei, prin emiterea facturilor nr. ... și nr. ... emise inițial pentru refacturarea contravalorii cantonamentului echipei de ..., constând în servicii de cazare și masa, deoarece acestea nu au fost încasate;

- în luna decembrie 2015 a anulat factura nr. ... în valoare de ... lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei emisă către SC ... SRL pe motiv că nu a fost încasată;

- în luna septembrie 2016 a stornat factura nr. ... în valoare de ... lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei prin emiterea facturii nr. ... pe motiv că nu a fost încasată.

În răspunsul formulat de reprezentantul legal al societății la solicitarea de informații nr. MBS_AIF... se precizează: „*Factura ... având ca beneficiar societatea ... a fost stornată întrucât beneficiarul serviciilor de negociere și achiziționare a creanței a refuzat să facă plata deși am semnat cu ... România de doua ori contractul, o data în numele său și o dată direct pe numele societății noastre. Fiind o sumă foarte mare contabilul ne-a spus că operațiunea contabilă ce trebuie efectuată este stornarea, ceea ce am și făcut*”.

În susținerea contestației societatea motivează faptul că este nereală și nelegală constatarea organelor de inspecție fiscală de neacceptarea stornărilor de facturi în anii 2015 și 2016, având în vedere dispozițiile art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aceste operațiuni au avut la bază anularea contractelor de livrare de bunuri sau prestări de servicii ca urmare a acordurilor încheiate de societate cu clienții, urmare refuzului total sau parțial al bunurilor livrate sau serviciilor prestate.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (2) lit. n), art. 137 și art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă în perioada de referință:

”**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, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.*”

”**Art. 21** - *Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:*

(...)

n) *pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:*

1. *procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;*

2. *debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;*

3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesor;

4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.”

”Art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

”Art.138 Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006*) privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.”

Totodată, potrivit pct.20 alin. (1²) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

„(1²) În sensul art. 138 lit. a) și b) din Codul fiscal, desființarea unui contract reprezintă orice modalitate prin care părțile renunță la contract de comun acord sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești sau a unui arbitraj. În cazul bunurilor, dacă desființarea contractului presupune și restituirea bunurilor deja livrate, nu se consideră că are loc o nouă livrare de la cumpărător către vânzătorul inițial. În cazul prestărilor de servicii, prevederile art. 138 lit. a) și b) din Codul fiscal se aplică numai pentru servicii care nu au fost prestate, desființarea unui contract care are ca obiect prestări de servicii având efecte numai pentru viitor în ce privește reducerea bazei de impozitare.”

Prevederi similare se regăsesc și în Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015, la art. 19, art. 25 alin. (4) lit.h), art. 286, art. 287.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii pot proceda la ajustarea bazei de impozitare după ce au efectuat livrarea/prestarea în situații precum refuzurile totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate/serviciilor prestate în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea/prestarea în cauză, declarată printr-o

hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă sau în urma unui arbitraj ori, în cazul în care există un acord scris între părți.

În raport de aceste prevederi legale, se reține că X SRL a emis facturi de stornare în perioada noiembrie 2014 – septembrie 2015, ca urmare a refuzului total sau parțial al bunurilor livrate sau serviciilor prestate, în condițiile în care nu a prezentat documente justificative în susținerea încadrării în prevederile art. 138 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, din care să rezulte că serviciile ce fac obiectul facturilor emise către, si ...nu au fost prestate.

Din analiza răspunsului din nota explicativă, organele de inspecție fiscală au constatat că stornarea TVA nu este justificată, încălcându-se astfel prevederile art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a prezentat note de intrare-recepție pentru marfa refuzată, contracte pentru avansurile de marfă, acte adiționale la contractele în vigoare care să modifice clauzele contractuale, demersurile efectuate în vederea reconcilierii clauzelor contractuale, motivele care au dus la refuzurile de marfă, care au fost investițiile efectuate ce au fost refuzate la plată, locația lor etc.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, documentele justificative solicitate de organele de inspecție fiscală, avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente prevăzute de legea fiscală din care să se poată stabili fără echivoc starea de fapt conform prevederilor art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele de mai sus, se reține că nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente care să confirme starea de fapt fiscală, respectiv documente prin care să se combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea, *respectiv* nu a prezentat niciun document din care să rezulte că se încadrează într-una din situațiile expres prevăzute de legiuitor (la art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal).

Având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu prezintă documente din care să rezulte fără echivoc că se află în situația prevăzută de lege pentru a ajusta baza de impozitare, documentele prezentate în susținerea contestației nefiind de natură a contrazice și combate constatările organelor de inspecție fiscală.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. FS...emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul ASFP, în ceea ce privește **întregirea veniturilor cu suma de ... lei** și a taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de... lei.

B.6 În ceea ce privește TVA neacceptată la deducere în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii înregistrate în contul imobilizări

corporale în curs pentru COMPLEX...situat în zona de agrement Plaja, cauza supusa soluționării este dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de de bunuri și servicii înregistrate în contul imobilizări corporale în curs, în condițiile în care societatea, pentru perioada verificată nu prezintă documente care să justifice realizarea de operațiuni taxabile, respectiv intenția de a realiza operațiuni taxabile.

În fapt, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală, în perioada 01.04.2017 - 30.11.2017 societatea a efectuat achiziții de diverse materiale de construcții și servicii, înregistrate în contul 231 "Imobilizări în curs" în sumă de ... lei pentru care taxa pe valoarea adăugată deductibilă este în sumă de ... lei, în vederea desfășurării proiectului pentru edificarea COMPLEXULUI ... situat în zona de agrement Plaja... din ..., județul....

Terenul pe care urma să se edifice proiectul a fost preluat în baza contractului de concesiune nr. ..., încheiat cu Primăria Municipiului ...reprezentată prin primar l..., în calitate de concedent și contestatară în calitate de concesionar.

Contractul de concesiune nr. ... încheiat cu Primăria Municipiului... a avut ca obiect preluarea și exploatarea în concesiune a terenului și a construcțiilor situate în ... zona de agrement Plaja....

Obiectivele concedentului sunt următoarele:

- a) amenajare plajă;
- b) Amenajare club evenimente;
- c) Indoor Baby Land;
- d) Parc și terenuri de sport;
- e) Amenajare parcare;
- f) Amenajare liziera pentru agrement;
- g) Construcții bazine acoperite;
- h) Construcție hotel,

în conformitate cu graficul de desfășurare a investițiilor, care face parte integrantă din documentația anexă la procesul verbal de negociere nr.

Durata concesiunii era de 49 de ani începând cu data încheierii contractului de concesiune. Durata recuperării valorii terenului este de 25 ani.

Societatea a obținut Certificatul de urbanism nr. ... în scopul obținerii autorizației de construire pentru COMPLEX

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.12.2017 - 31.03.2018 contribuabilul nu a mai efectuat achiziții de bunuri și servicii în vederea exploatării COMPLEXULUI ..., motiv pentru care prin adresele nr. MBS _AIF-... și nr. MBS _AIF-... organele de inspecție fiscală, au solicitat Primăriei ... informații cu privire la relația contractuală dintre societatea X SRL si aceasta.

Prin e-mailul din data de 31.07.2018 și înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ...și prin răspunsul primit cu adresa înregistrată la AS.FP sub nr..., au fost transmise următoarele documente:

- notificarea înregistrată sub nr....;
- procesul-verbal de predare primire nr.... și anexele 1-4;
- procesul verbal de constatare nr.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii înregistrate în contul imobilizări corporale în curs, considerând că acestea nu au

fost efectuate în folosul desfășurării de operațiuni taxabile, astfel cum rezultă și din procesul verbal întocmit de către Primăria Municipiului....

În drept, potrivit art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale:

"Art. 297 (1) - Dreptul de deducere la nașterea 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;"

"Art. 299 - 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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 , precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;"

Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare precizează următoarele:

"67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 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. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH.

O persoană care are intenția, confirmată de dovezi obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică în sensul art. 269 din Codul fiscal și care începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice, trebuie să fie considerată ca o persoană impozabilă care acționează în această calitate, care are, în conformitate cu art. 297 din Codul fiscal, dreptul imediat de a deduce taxa datorată sau achitată pentru cheltuielile

și/sau investițiile efectuate în scopul operațiunilor pe care intenționează să le efectueze și care dau naștere unui drept de deducere, fără a trebui să aștepte începerea exploataării efective a activității sale. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/98 Gabalfrisa.

(...)

(17) **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. 297 alin. (4) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori 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. 297 alin. (4) 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.**

(18) În cazul achiziției unei suprafețe de teren împreună cu construcții edificate pe aceasta, persoana impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei achiziții, inclusiv taxa aferentă construcțiilor care urmează a fi demolate, dacă face dovada intenției, confirmată cu elemente obiective, că suprafața de teren pe care erau edificate construcțiile continuă să fie utilizată în scopul operațiunilor sale taxabile, cum ar fi, de exemplu, edificarea altor construcții destinate unor operațiuni taxabile, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-257/11 Gran Via Moinești.”

Astfel, conform legislației fiscale în materie de TVA, deducerea TVA se exercită din momentul efectuării achiziției de bunuri și servicii, pe baza intenției persoanei impozabile de a le aloca în viitor în vederea desfășurării unei activități economice generatoare de operațiuni impozabile cu drept de deducere. În situația în care bunurile achiziționate nu mai sunt utilizate pentru activitatea economică dreptul de deducere poate fi păstrat doar dacă neutilizarea bunurilor se datorează unor motive obiective, care nu depind de voința persoanei impozabile.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală societatea invocă prin contestație faptul că are drept de deducere pentru TVA pe considerentul că trebuie avută în vedere intenția acesteia de a desfășura operațiuni taxabile și anexează în susținerea contestației, următoarele documente justificative (anexa 5) :

- contractul de concesiune nr. ... încheiat cu Primăria Municipiului... având ca obiect preluarea și exploatarea în concesiune a terenului (... mp) și a construcțiilor (suprafața construcțiilor este de ... mp) situate în ..., zona de agrement Plaja ...;

- adresa nr. ... către U.M.... prin care înaintează memoriul tehnic aferent documentației pentru obținerea Autorizației de Construire unde se menționează că va reamenaja obiectivele existente pe amplasament cum sunt: Plaja, Bazinul de înot și Pavilionul administrativ și scrisoarea emisă de Primăria Municipiului ... prin care se stabilește accesul UM ... conform art. 16 (13) din contractul de concesiune nr. ...;

- adresele nr. ... și nr. ... către Primăria ... prin care SC X SRL a sesizat Primăria cu privire la faptul că o suprafața a construcțiilor existente pe teren neconformă cu realitatea, motiv pentru care solicită corectarea acesteia. De asemenea, comunică Primăriei faptul că sunt obligați să regândească tot proiectul având în vedere că terenul este străbătut pe toată lungimea sa de rețeaua de 110 kw în dreptul căreia nu au voie să construiască nimic, astfel că suprafața de teren ce poate fi utilizată se reduce cu mult;

- adresa nr. ... către Direcția Generală Impozite, Taxe și alte Venituri Locale;
- adresa nr. ... emisă de Regia Apa Canal - ..., privind avizul de branșare/racordare canalizare Plaja ...;
- adresa nr. ... emisă de ...;
- adresele nr.... și nr. ... emise de ..prin care se comunică răspunsul la solicitarea plății unei chirii anuale de 3 euro plus YVA pe mp.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

- prin adresa nr. ... Primăria Municipiului ... a transmis Administrației sector ... a Finanțelor Publice **Notificarea nr. ...** transmisă societății X SRL prin care i se aduce la cunoștință **rezilierea unilaterală a contractului de concesiune nr. ...**, la expirarea perioadei de 30 de zile, începând cu data primirii notificării, urmând a preda bunurile concesionate, conform prevederilor art. 4 alin. (1) și ale art. 12 din contractul de concesiune nr. ..., având în vedere:

- Procesul verbal de constatare al Comisiei numită prin Dispoziția Primarului nr. ..., înregistrat cu nr. ..., prin care s-a identificat îndeplinirea parțială a 3 obiective asumate de concesionarul X SRL și **neîndeplinirea celorlalte 12 obiective asumate prin oferta tehnică și contractul de concesiune nr. ...**;
- Art.10.c din contractul de concesiune nr. ... privind încetarea contractului de concesiune prin retragere;
- Art. 11 din contractul de concesiune nr. ... privind retragerea concesiunii în cazul **în care concesionarul nu a început execuția lucrărilor în termen de un an de la data acordării concesiunii (...)** fără nicio pretenție din partea acestuia;
 - conform **Procesului verbal de constatare nr. ...**, Comisia de inspectare a bunurilor concesionate de către X SRL a procedat la verificarea obiectivului concesionat urmărind respectarea obligațiilor contractuale asumate de concesionar, după expirarea perioadei de 30 de zile de la notificarea nr..... În urma verificării în teren din data de 30.05.2018 au fost constatate următoarele:

- SC X SRL nu a avut reprezentant la fața locului;
- Prezența unor utilaje (excavatoare/camioane) care acționau concret la preluarea materialelor de construcții (pietriș) și evacuarea acestora din arealul inspectat;
- O serie de pavele/date erau pregătite pentru a fi încărcate și transportate.

Astfel, Comisia de inspectare a bunurilor concesionate a concluzionat că în intervalul 21.03-30.05.2018 societatea **"nu a avut intenția de a îndeplini/continua obiectivele asumate prin contract, ci doar recuperarea diverselor materiale de construcție nepuse în operă sau montate provizoriu/recuperabile"**.

- la data de 0...2018 a fost încheiat de comun acord **Procesul verbal de predare-primire nr. ...** între SC X SRL, reprezentată prin împuternicit..... și Primăria Municipiului... prin care :

- concesionarul predă și concedentul primește bunurile impble reprezentând teren și construcții din incinta bazei de agrement - Plaja ...;
- concedentul prezintă în anexa 3 observații referitoare la intervențiile făcute către concesionar;

- concesionarul a transmis pe e-mail o listă a investițiilor pe care le consideră realizate, cu privire la care concedentul precizează faptul că nu recunoaște lucrările de investiții prezentate în anexa nr. 4, pe motiv că nu a fost emisă Autorizație de desființare/construire pentru concesionar și nu au fost prezentate acte justificative.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății precum că are drept de deducere pentru TVA pe considerentul că trebuie avută în vedere intenția acesteia de a desfășura operațiuni taxabile, având în vedere următoarele motive:

Potrivit dispozițiilor art.269 alin.(1) și (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, care prevăd:

“(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”.

coroborate cu prevederile pct.67 alin.(4) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“O persoană care are intenția, confirmată de dovezi obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică în sensul art. 269 din Codul fiscal și care începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice, trebuie să fie considerată ca o persoană impozabilă care acționează în această calitate, care are, în conformitate cu art. 297 din Codul fiscal, dreptul imediat de a deduce taxa datorată sau achitată pentru cheltuielile și/sau investițiile efectuate în scopul operațiunilor pe care intenționează să le efectueze și care dau naștere unui drept de deducere, fără a trebui să aștepte începerea exploatării efective a activității sale. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/98 Gabalfrisa”.

Întrucât de la data aderării legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene, relevante în ceea ce privește prevederile legale incidente intenției de a realiza activități economice fiind decizia pronunțată în cauza C-110/1994 (INZO), conform căreia chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art.4 din Directiva a 6-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-

a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

De asemenea, potrivit pct.18-20 din decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), art.4 al Directivei a 6-a, echivalentul art.127 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul că din momentul în care administrația fiscală a admis calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a unei societăți care și-a declarat intenția să înceapă o activitate economică ce dă naștere la operațiuni impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectată, poate fi considerată activitate economică în sensul acestui articol, chiar dacă acest studiu are ca scop să examineze în ce măsură activitatea proiectată este rentabilă. Rezultă că, în aceste condiții, taxa pe valoarea adăugată achitată pentru un anumit studiu de rentabilitate poate fi în principiu dedusă, conform art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, iar dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică proiectată nu a dat naștere la operațiuni taxabile, în condițiile în care urmare a rezultatelor acestui studiu s-a decis să nu se mai treacă la faza operațională și societatea a intrat în lichidare.

Prin urmare, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat că actele preparatorii sunt prin ele însele activități economice, prin urmare, se permite deducerea și dreptul de deducere este confirmat chiar și în cazul în care celelalte activități economice nu se materializează deloc. Însă, în caz de fraudă sau abuz de drept, când se efectuează deduceri sub pretextul intenției de a desfășura activități economice, se poate solicita rambursarea retroactivă.

Un alt caz relevant al Curții Europene de Justiție este și cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, potrivit căruia art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul în care trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă taxa pe valoarea adăugată plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, din analiza prevederilor legale menționate și conform jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii, organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezile obiective pe care se bazează această intenție.

Față de cele de mai sus se reține că societatea X SRL a încheiat cu Primăria Municipiului...contractului de concesiune nr. ... prin care a preluat și exploatat în concesiune terenul și construcțiile situate în.. zona de agrement Plaja ..., în scopul realizării următoarelor obiective: amenajare plajă, amenajare club evenimente, ... Parc și terenuri de sport, amenajare parcare, amenajare liziera pentru agrement, construcții bazine acoperite, construcție hotel, în conformitate cu graficul de desfășurare a investițiilor, care face parte integrantă din documentația anexată la procesul verbal de negociere nr.....

În scopul realizării contractului de concesiune nr...., a realizat achiziții de bunuri și servicii pentru investiții la bunul concesionat în vederea dezvoltării COMPLEXULUI ..., iar începând cu data de **26.05.2018** (30 de zile de la data notificării nr. ...) contractul a fost reziliat ca urmare a nerespectării de către societatea X SRL a prevederilor contractuale cu privire la realizarea obiectivului, respectiv a **celorlalte 12 obiective asumate prin oferta tehnică și contractul de concesiune nr.**

Astfel, prin rezilierea contractului, predarea-primirea bunurilor imobile, societatea nu va mai executa astfel de lucrări în cadrul acestui contract.

Ca urmare, în cazul în speță nu se mai poate pune problema analizării intenției desfășurării de activități economice în condițiile în care contractul ce a făcut obiectul activității sucursalei a fost reziliat tocmai pentru motive de nerealizare a lucrărilor. Precizăm aceasta având în vedere că legea fiscală prevede că intenția trebuie să fie **„confirmată de dovezi obiective”**, confirmare care nu există în cazul în speță, din contră, prin rezilierea contractului și evaluarea finală a rezilierii se face dovada că scopul pentru care a fost încheiat contractul de concesiune nu s-a mai realizat, pe viitor numaiputând avea loc astfel de lucrări din partea societății.

Având în vedere cele precizate, organul de soluționare a contestației reține că nu poate fi invocat ca argument intenția de a realiza activități economice în vederea obținerii dreptului de a deduce taxa pe valoarea adăugată, atât timp cât nu se poate confirma această intenție cu dovezi obiective, în condițiile în care cunoștea de la bun început ce fel de activitate va desfășura, precum și termenele de realizare, costurile generate de aceasta și alte elemente prevăzute în contract.

Referitor la argumentul contestatarii conform căreia a realizat parțial venituri taxabile din exploatarea pe o perioadă redusă de timp a plajei, pentru care a obținut venituri din operațiuni taxabile, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că pe de o parte nu precizează la ce perioadă se referă, Comisia de inspectare a bunurilor concesionate a concluzionat că în intervalul 21.03-30.05.2018 societatea **”nu a avut intenția de a îndeplini/continua obiectivele asumate prin contract, ci doar recuperarea diverselor materiale de construcție nepuse în operă sau montate provizoriu/recuperabile”**, iar pentru investițiile realizate nu au fost prezentate acte justificative, așa cum se menționează Procesul verbal de predare-primire nr.....

Mai mult, contestatara nu-și poate păstra dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care renunțarea la investiție și la dezvoltarea COMPLEXULUI ...se datorează acesteia, prin faptul că nu și-a îndeplinit obligațiile asumate prin contractul de concesiune, motiv pentru care acesta a fost reziliat.

Față de cele prezentate și în temeiul în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora **„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”** coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd **„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal ataca”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de ...lei reprezentând TVA neacceptată la deducere.**

B.7. În ceea ce privește :

- ... lei - cheltuieli înregistrate de societate ce nu sunt de natura cheltuielilor de mecenat;
- ... lei - cheltuieli cu serviciile de închiriere;
- (-) ... lei - întregire cheltuieli nedeductibile;
- ... lei - TVA neacordat la deducere aferentă achizițiilor serviciilor de închiriere;
- ... lei - TVA colectată aferentă aplicării eronate a regimului TVA la încasare;
- (-) ... lei - diminuarea TVA colectată pentru operațiuni scutite.

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul Soluționare Contestații 2 din cadrul D.G.R.F.P.B. se poate pronunța cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care, pentru aceste sume, societatea nu aduce argumente și nu invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în perioada 01.01.2014-31.12.2016 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă totală de ... lei ca fiind de natura cheltuielilor de mecenat;
- în perioada 01.01.2014-31.12.2016 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă totală de ... lei cu serviciile de închiriere achiziționate de la ... SRL și SC ... SRL;
- în perioada 01.02.2014-30.06.2015 societatea dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de închiriere pentru care nu a prezentat copia notificării privind opțiunea de taxare a operațiunilor;
- în exercițiul financiar 2016 societatea a majorat cheltuielile deductibile cu suma de ... lei, a stornat suma inclusă în cheltuielile deductibile înregistrate în exercițiul financiar 2014, respectiv 2015 fără document justificativ, respectiv sume dublate ca înregistrare;
- societatea nu a depus notificare la organul fiscal competent, a aplicat sistemul TVA la încasare pe toată perioada supusă verificării, înregistrând TVA colectată neexigibilă. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a diminuat TVA colectată exigibilă cu suma de... lei;
- societatea a colectat TVA în sumă de ... lei pentru operațiunile de închiriere imobile ce reprezintă operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

Prin contestația formulată X SRL contestă în integralitate Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S...emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-S... de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector a Finanțelor Publice, dar pentru sumele menționate anterior nu aduce argumente, nu invocă temeuri de drept și nu depune niciun document în susținerea propriei cauze.

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Art. 269 (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază”.*

Totodată, în speță devin aplicabile și prevederile pct. 11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

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

„Art. 276 (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, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *actor incumbit probatio*, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„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”.

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 procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

Având în vedere considerentele ÎCCJ din Decizia nr.3250/ 18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Organul de soluționare a contestației reține că prin contestația formulată, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat argumente punctuale care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea și întrucât organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal, în temeiul art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-S... de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector a Finanțelor Publice, pentru :

- ... lei - cheltuieli înregistrate de societate ce nu sunt de natura cheltuielilor de mecenat;
- ... lei - cheltuieli cu serviciile de închiriere;
- (-) ... lei - întregire cheltuieli nedeductibile;
- ... lei - TVA neacordat la deducere aferentă achizițiilor serviciilor de închiriere;
- ... lei - TVA colectată aferentă aplicării eronate a regimului TVA la încasare;
- ... - diminuarea TVA colectată pentru operațiuni scutite.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1. Admite în parte contestația formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-S... de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector a Finanțelor Publice, pentru suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit și anulează în parte Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S... pentru suma de... lei reprezentând impozit pe profit.

2. Respinge contestația formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-S... de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector a Finanțelor Publice pentru suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit și TVA.

Punctul 2 al prezentei decizii poate fi atacat la Tribunalul București, în termen de 6 luni de la data comunicării.