



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17
Sector 5, București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 301/29.11.2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X. S.R.L. – în insolvență
din localitatea .X., jud..X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare fiscală sub
nr.A_SLP1729/15.09.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./05.09.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP1729/15.09.2016, asupra contestației formulate de .X. S.R.L.- în insolvență, înregistrată la ORC sub nr..X./1992, CUI .X., cu sediul social în localitatea .X., str..X., jud..X., prin administrator special .X., conform Procesului Verbal încheiat cu ocazia Adunării generale a asociațiilor .X. S.R.L din data de 07.12.2015, aflat în copie la dosarul cauzei.

Societatea contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-TM .X./30.06.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./30.06.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei impozit pe profit;**
- **.X. lei TVA**

În raport de data comunicării prin remitere sub semnătură a deciziei de impunere contestate, respectiv **04.07.2016**, conform adresei nr..X./01.07.2016 a Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., purtând amprenta semnăturii și ștampilei .X. S.R.L. aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și

completările ulterioare, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. la data de **19.08.2016**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr. 207/2016 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.R.L.- în insolvență.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice de inspectia fiscală, nr.F-TM .X./30.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./30.06.2016, societatea susține următoarele:

1. Cu privire la impozitul pe profit

a. nelegalitatea constatărilor ANAF cu privire la încadrarea ca nedeductibile la calculul rezultatului fiscal a cheltuielilor cu serviciile restaurant

.X. S.R.L susține că achizițiile de servicii restaurant și catering de la .X. S.R.L. și de la .X. S.R.L., în sumă de .X. lei, au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, conform prevederilor art 21, alin (1) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatarea subliniază că invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 48 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare al Codului fiscal, pentru încadrarea ca nedeductibile la calculul rezultatului fiscal a cheltuielilor cu serviciile restaurant și catering în valoare de .X. lei este irelevantă și nu poate fi reținută în încadrarea acestui tip de cheltuieli ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, întrucât:

- înregistrează aceste cheltuieli doar în scopul realizării de venituri impozabile, în acest sens societatea prezentând organelor de inspecție fiscală Contractul nr. .X./19.08.2013 încheiat cu .X. S.R.L. și Contractul nr .X./07.10.2014 încheiat cu .X. S.R.L., contracte care confirmă prestarea de servicii din domeniul alimentației publice, tip catering și restaurant, precum și faptul că serviciile au fost prestate în beneficiul .X. S.R.L.;

- aceste cheltuieli efectuate sunt deductibile la calculul impozitului pe profit întrucât în acea perioadă au fost desfășurate numeroase întâlniri cu partenerii beneficiari ai serviciilor .X. S.R.L., în cadrul cărora s-a servit masa și s-au încheiat numeroase contracte și astfel a realizat venituri impozabile, în acest sens fiind anexate contractele încheiate în acea perioadă împreună cu facturile emise de .X. S.R.L. către beneficiarii semnatori ai acestor contracte.

b. nelegalitatea constatărilor organelor de inspectie fiscala cu privire la încadrarea ca nedeductibilă la calculul rezultatului fiscal a cheltuielii cu serviciile prestate de .X.

Societatea susține că a evidențiat în contabilitate ca și cheltuială cu serviciile executate de terți, factura nr ARR .X./14.02.2014 în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, factura nr. ARR .X./08.04.2014 în suma de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei și factura nr.ARR .X./14.04.2014 în sumă de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei, facturi în sumă totală de .X. lei, reprezentând diverse studii privind organigrama, structura personalului, nivelul de pregătire a personalului angajat, respectiv contractele de executie lucrări și contractele de furnizare materiale.

Contestatară precizează că organele de inspecție fiscală au invocat în mod eronat prevederile art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală facturi, situații de lucrări, rapoarte de lucru și contract, documente justificative din care reiese că serviciile au fost efectiv prestate, au fost executate în baza unui contract încheiat între părți, iar justificarea prestării efective a serviciilor a fost făcută atât prin situații de lucrări, cât și prin rapoarte de lucru.

Având în vedere cele prezentate societatea .X. S.R.L. consideră că suma de .X. lei reprezintă cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit.

2. Cu privire la Taxa pe Valoare Adăugată

a. nelegalitatea constatărilor cu privire la stabilirea unor obligații suplimentare privind TVA aferentă achizițiilor de servicii restaurant și catering de la .X. S.R.L. și .X. S.R.L.

În perioada verificată, .X. S.R.L. .X. a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de societatea .X. S.R.L. cu mențiunea înscrisă pe facturi „venituri restaurant” și de la .X. S.R.L. cu mențiunea “servicii catering cf contract nr. .X./07.10.2014”, achiziții înregistrate ca fiind deductibile fiscal, TVA dedusă aferentă acestor achiziții fiind în sumă de .X. lei.

Contestatară precizează că serviciile restaurant și de catering achiziționate de la .X. S.R.L. și de la .X. S.R.L. au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, conform prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 145, alin. (2), în acest sens fiind prezentat organelor fiscale Contractul nr..X./07.10.2014 încheiat cu .X. și Contractul nr..X./19.08.2013 încheiat cu .X. care confirmă prestarea de servicii în beneficiul .X. S.R.L..

Contestatară susține că în perioada analizată a încheiat numeroase contracte în urma cărora a colaborat cu beneficiarii și astfel a realizat venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe profit, venituri înregistrate în evidența contabilă, pentru care a fost colectată taxa pe valoare adăugată prin înregistrarea acestora în jurnalele de vânzări, în balanțele de verificare și au fost cuprinse în deconturile de TVA, anexând în susținerea cauzei contracte și facturi ca mijloace de probă.

În contextul dat, .X. S.R.L. consideră că sunt aplicabile prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art.145, alin.(2) și art.146 alin (1) coroborate cu prevederile H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, punctul 46. alin.(1) și în aceste condiții taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de prestări servicii restaurant și catering este deductibilă fiscal.

b. cu privire la TVA în sumă de .X. lei, aferentă achiziției halei de producție-birouri și drum de acces efectuată de la .X. S.A.

Contestatară susține că a achiziționat în anul 2012, cu factura nr .X./30.08.2012, următoarele bunuri imobile:

- Hală producție + birouri .X., în valoare de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei;
- Pavaje .X. în valoare de .X. cu TVA în sumă de .X. lei;
- drum acces .X. în valoare de .X. lei cu TVA .X. lei;

Astfel, societatea susține că organele de inspecție fiscală fac o confuzie esențială între “dreptul de proprietate” și “dreptul de a dispune de bunuri ca și un proprietar” iar, atunci când legiuitorul s-a referit la *dreptul de a dispune de bunuri ca și un proprietar*, a avut în vedere transferul de **facto** a dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar și nu transferul acestui drept **de jure**.

În acest context, contestatară susține că, legiuitorul a dorit, ca exigibilitatea taxei să intervină atunci când apare *dreptul de a dispune de bunuri ca și un proprietar*, indiferent dacă sunt întocmite sau nu documente justificative în acest sens, și nu doar atunci când sunt întocmite documente justificative, facturi, contracte, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii, adică atunci când dreptul de proprietate se transferă în mod formal,

de jure, cu toate că beneficiarul a avut *dreptul de a dispune de bunuri ca și un proprietar* cu mult timp înainte. Legiuitorul a dorit să preîntâmpine situațiile în care contribuabilii nu ar fi întocmit documente justificative intenționat, pentru livrările de bunuri/prestările de servicii, invocând că exigibilitatea taxei intervine doar atunci când sunt întocmite documente justificative.

Societatea consideră că nu pot fi invocate prevederi ale Codului Civil cu privire la transferul dreptului de proprietate întrucât legiuitorul nu a prevăzut această obligație în legea fiscală și dacă acesta ar fi dorit ca faptul generator și exigibilitatea taxei la vânzarea de bunuri imobile să intervină doar atunci când se transferă și dreptul de proprietate în mod formal, atunci când se transferă dreptul de proprietate conform Codului Civil și a Legii Cadastrului, ar fi făcut această mențiune în legea fiscală.

.X. susține că a utilizat imobilul în *discuție de facto* deoarece:

- a achitat în toată perioada, începând cu anul 2012 și până în prezent, toate cheltuielile reprezentând utilități aferente imobilului în cauză;
- a obținut venituri din vânzarea confecțiilor metalice obținute în hală, toată activitatea de producție generatoare de venituri s-a desfășurat în acel imobil.

Societatea susține că nu a fost declarat un punct de lucru situat în .X., .X., imobilul nu a fost înscris în Cartea Funciară, iar contractul de vânzare-cumpărare este încheiat în formă neautentificată.

Mai mult, susține că organele de inspecție fiscală, în urma controlului efectuat la .X. S.A., societatea de la care s-a achiziționat imobilul în discuție, nu au pus problema faptului că, pentru taxa pe valoare adăugată aferentă imobilului situat în .X., Calea .X., nu s-a produs faptul generator și exigibilitatea taxei la data întocmirii documentelor justificative, luna august 2012, prin urmare .X. S.A. nu era obligată să colecteze și să plătească taxa la bugetul de stat.

Astfel, societatea consideră că sunt aplicabile prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art.145, alin.(2), art.146 alin.(1), în aceste condiții taxa pe valoare adăugată aferentă achiziției imobilului situat în .X., calea .X., este deductibilă.

c. cu privire la achizițiile de servicii în sumă de .X. lei, reprezentând studii înregistrate de societate de la .X. S.R.L.

Contestatară precizează că pentru anul 2014 organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de .X. lei pe motiv că nu poate justifica cu documente realizarea efectuării acestor servicii în scopul activității și realizării de operațiuni taxabile.

Societatea susține că, în speță, sunt aplicabile prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

respective ale art. 21, coroborate cu HG 44/2004, punctul 48, având în vedere că au fost prezentate organelor de inspecție fiscală documente justificative din care reiese că serviciile au fost prestate.

În contextul dat, societatea consideră că sunt aplicabile prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 145 alin (2) și art 146 alin(1), astfel că taxa pe valoare adăugată aferentă este deductibilă.

d. referitor la suma de .X. lei aferentă achiziției unor bunuri imobile-construcții si terenuri neutilizate în perioada de când au fost achiziționate si până la data verificării

.X. S.R.L. precizează că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de .X. lei pe motiv că nu poate justifica, atât la data achiziției, cât nici la data controlului intenția de a utiliza bunurile, terenul si construcțiile, în folosul activității taxabile ulterioare.

Societatea menționează că intenția de a desfășura operațiuni taxabile a fost demonstrată prin documente justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, documente din care rezultă că în aceste imobile au fost desfășurate tranzacții în domeniul principal de activitate si a realizat venituri și din activități imobiliare pentru care a colectat taxă pe valoare adăugată.

Astfel, societatea consideră că sunt aplicabile prevederile Legii 571/2003 privind la Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art.145, alin.(2), art.146 alin(1), în aceste condiții taxa pe valoare adăugata aferentă achizițiilor unor bunuri imobile – construcții si terenuri este deductibilă.

Față de cele susținute, .X. S.R.L. solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, de inspecția fiscală F-TM .X./30.06.2016, din lipsa temeiului legal si a inexistenței unei legături între constatările organelor de inspecție fiscală și încadrarea în temeiul legal a cheltuielilor și TVA.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .X./30.06.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-TM .X./30.06.2016, constatându-se următoarele:

1. În ceea ce privește **impozitul pe profit** perioada verificată a fost 01.01.2010 – 31.12.2015, organele de inspecție fiscală stabilind o bază impozabilă suplimentară în sumă de .X. lei și impozit aferent în sumă de .X. lei, astfel:

a. În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, pe fiecare an fiscal, după cum urmează:

2012 – .X. lei
2013 – .X. lei
2014 - .X. lei
2015 - .X. lei

Cheltuielile nedeductibile sunt compuse din:

a.1 baza impozabilă nedeclarată – suma de .X. lei

Organele de inspecție fiscală au constatat că există diferențe între balanța de verificare, registrul de evidență fiscală și completarea declarației 101, bază impozabilă nedeclarată fiind de .X. lei, în speță fiind aplicabile prevederile art.19, alin.1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

a.2 cheltuieli cu amortizarea aferentă unor imobile neutilizate pentru activitatea societății – suma de .X. lei.

Inspectia fiscală a constatat că în perioada 01.08.2012-31.12.2013 societatea a calculat amortizarea lunară aferentă bunurilor imobile achiziționate, înregistrată pe cheltuieli cu amortizarea deductibile fiscal, în sumă de .X. lei. Societatea nu are declarate puncte de lucru în aceste locații prin care să facă dovada că au fost utilizate ca spații aducătoare de venituri, prin urmare au fost încălcate prevederile art.24, alin. 2), lit. a) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

a.3 rezerva legală nedeductibilă – suma de .X. lei

Prin evidențierea în contul 1061 – rezerve legale, a sumei de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21, alin 1), lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și prin urmare această sumă este considerată nedeductibilă pentru anul 2012.

a.4 cheltuieli de sponsorizare – suma de .X. lei

Ca deficiență, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea .X. S.R.L. a considerat cheltuielile cu sponsorizările în sumă de .X., aferente perioadei 2012- 2014, deductibile la calculul impozitului pe profit, încălcând astfel prevederile art.21, alin.4), lit.p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

a.5 cheltuieli nedeductibile privind mărfurile – suma de .X. lei

Organele de inspecție fiscală consideră că prin înregistrarea ca deductibile fiscal a cheltuielilor privind mărfurile în sumă de .X. lei au fost încălcate prevederile art. 21, alin. 4) lit.f) și prevederile art. 21, alin. 4) lit. c), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care aceste cheltuieli sunt considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

a.6 achiziția serviciilor restaurant – suma de .X. lei

În anul 2013 și 2014 contestatara a înregistrat în evidența contabilă ca deductibile fiscal, cheltuieli cu servicii restaurant și servicii catering, în baza unor facturi emise de .X. S.R.L. .X. și .X. S.R.L. în sumă de .X. lei, astfel: în anul 2013 suma de .X. lei, iar în anul 2014 suma de .X. lei.

În urma analizei documentelor puse la dispoziție de contestatară organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității societății, ca urmare în baza prevederilor art.21 alin.1) și alin.4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv punctul 48 din HG nr 44/2004 privind Normele de aplicare al Codului fiscal, aceste cheltuieli se stabilesc suplimentar ca nedeductibile fiscal.

a.7 cheltuieli nedeductibile cu serviciile executate de terți- suma de .X. lei

Societatea contestatară a evidențiat în contabilitate facturile emise de .X. S.R.L. în anul 2014, facturi ce reprezintă cheltuieli cu serviciile executate de terți, în sumă de .X. lei.

În fapt este vorba de facturile nr. ARR .X./08.04.2014 în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, nr. ARR .X./14.04.2014 în sumă de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei și factura nr.ARR X/ 14.02.2014 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, facturi care reprezintă diverse studii privind organigrama, structura personalului, nivelul de pregătire a personalului angajat, contracte de execuție lucrări și contracte de furnizare materiale.

Din documentele analizate de organele de inspecție fiscală, puse la dispoziție de .X. S.R.L, acestea au stabilit că nu reiese că aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor impozabile realizate de societate în anul 2014 și prin urmare conform prevederilor art.21, alin. 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de .X. lei se stabilește suplimentar la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit.

a.8 cheltuieli privind comisioanele și onorariile nedeductibile – suma de .X. lei.

Societatea a evidențiat în contabilitate facturile emise de CAB. .X. și CAB. AV..X., reprezentând onorarii avocat, în sumă de .X. lei.

Potrivit organelor de inspecție fiscală societatea nu justifică prestarea acestor servicii în scopul activităților desfășurate, prin urmare conform prevederilor art.21, alin 1), alin 4), lit. f) și art. 21, alin.4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de .X. lei se stabilește suplimentar ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil și a impozitului.

a.9 înregistrarea pe cheltuieli a unor investiții în curs de execuție- suma de .X. lei.

.X. S.R.L. a procedat la închiderea soldului contului 2311- imobilizări corporale în curs de execuție- pe seama contului 628- alte cheltuieli cu serviciile terților.

Organele de inspecție fiscală consideră că aceste cheltuieli în sumă de .X. lei sunt cheltuieli nedeductibile, deoarece societatea nu a prezentat documente care să ateste utilizarea imobilelor care au beneficiat de aceste investiții, în scopul activității economice, prin urmare sunt aplicabile prevederile art.21, alin1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 19, alin.1) din același act normativ.

b. În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri impozabile nedeclarate în suma de .X. lei, astfel:

Pentru perioada 2012-2014 organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.237, alin. 2) din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile, nu a evidențiat veniturile aferente cheltuielilor cu amortizarea proiectului.X. .X. prin achiziționarea de echipamente performante de înregistrări audio video, proiect subvenționat în totalitate de către .X. în baza Schemei de ajutor de minimis, ca urmare veniturile suplimentare în sumă de .X. lei vor fi luate în considerare la calculul impozitului pe profit, iar pentru anul 2015 echipa de inspecție fiscală a ținut cont la stabilirea bazei impozabile suplimentare, în sensul diminuării acesteia, cu suma de .X. lei.

c. În anul 2015 inspecția fiscală a constatat că societatea a declarat o pierdere contabilă cu .X. lei mai mică, ceea ce va majora pierderea fiscală declarată de la .X. lei, la .X. lei.

2. În ceea ce privește TVA, perioada supusă verificării a fost 01.01.2011-29.02.2016 și în baza documentelor prezentate de către reprezentanții societății, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe în urma cărora s-a stabilit suplimentar suma de .X. lei, reprezentând:

a) TVA aferentă achizițiilor de servicii restaurant și catering –suma de .X. lei

În perioada verificată societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții în baza unor facturi emise de .X. S.R.L. și .X. S.R.L., TVA dedusă aferentă fiind de .X. lei.

Organele de inspectie fiscală au constatat că aceste facturi nu au anexate documente justificative din care să rezulte că aceste servicii au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, prin urmare au fost încălcate prevederile art. 145, alin.2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) TVA aferentă achiziției reprezentând investiții, studii, onorarii avocat – suma de .X. lei compusă din:

- servicii de publicitate, factura.X./2012 emisă de X S.R.L. –în valoare de .X. lei și TVA .X. lei.

- servicii consultanță, factura .X./16.11.2012 emisă de .X.- Ungaria, valoare .X. lei și TVA provenite din taxare inversă, suma de .X. lei.

- servicii construcții montaj aferente imobil care nu este în proprietatea societății, factura emisă de .X. SA în sumă de .X. lei cu TVA aferentă .X. lei.

- servicii reprezentând diverse studii privind personalul, contractele, utilajele, managementul societății înregistrate în contabilitate în baza facturilor emise de .X. S.R.L., factura ARR .X./14.02.2014 în sumă de .X. lei cu TVA .X. lei, ARR .X./14.04.2014 în sumă de .X. lei cu TVA .X. lei și ARR .X./08.04.2014 în sumă de .X. lei cu TVA .X. lei, total TVA dedus - .X. lei. Pentru aceste facturi societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste folosirea serviciilor în folosul activității și pentru realizarea de operațiuni taxabile.

- cheltuieli privind comisioanele și onorariile – suma de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei .

Organele de inspecție fiscală au constatat că sunt încălcate prevederile art.145 alin. 2), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 46 alin. 1) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG 44/2004 și prin urmare suma de .X. lei este considerată nedeductibilă.

c) TVA aferentă achiziției halei de producție-birouri și drum de acces – suma de .X. lei

Societatea contestatară a achiziționat în anul 2012, prin factura nr .X./30.08.2012, în sumă de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei, următoarele bunuri:

- Hală producție + birouri –.X., în valoare de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei

- Pavaje .X. în valoare de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei

- Drum acces .X. în valoare de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei

Organele de inspecție fiscală au declarat că societatea nu deține documente prin care să facă dovada că este proprietara bunurilor, iar transferul dreptului de proprietate nu s-a realizat prin înscrierea bunurilor în Carte Funciară și nu au fost făcute demersurile necesare pentru obținerea actelor doveditoare, prin urmare .X. S.R.L. nu poate să-și exercite dreptul de deducere al TVA în sumă de .X. lei, conform art.145 alin 1), coroborat cu art.128 alin 1), art 134¹ alin.(1) și (6) art.134² alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

d) TVA nedeductibilă provenită din achiziția unor bunuri imobile – construcții și terenuri neutilizate în perioada de când au fost achiziționate și până la data verificării – suma de .X. lei

Contestatarul a efectuat mai multe achiziții de imobile constând în terenuri intravilane și construcții. Organele de inspecție fiscală au constatat că atât la data achiziției, cât și la data controlului, intenția societății de a utiliza bunurile, terenul și construcțiile, în folosul activității taxabile nu este dovedită cu suficiente dovezi obiective, prin urmare s-a procedat la ajustarea TVA prevăzută de art.149 alin.(4) lit.a) pct.2 din Legea 571/2003 actualizată, pentru suma de .X. lei.

Totodată, pentru unul din imobilele achiziționate, pentru imobilul din .X., str. .X., jud. .X., societatea a înregistrat în contabilitate diverse lucrări, amenajări interioare în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, facturate de .X. S.R.L. și achiziție de mobilier în sumă de .X. lei cu TVA aferentă de .X. lei, facturat de .X. S.R.L. total TVA .X. lei. Organele de inspecție fiscale au procedat la ajustarea TVA în sumă de .X. lei conform art.149 alin (1) lit.a) pct.2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

e) TVA din reevaluarea stocurilor – suma de .X. lei

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru mărfurile reevaluate societatea nu a efectuat ajustări de preț și nu a constituit provizioane pentru mărfurile depreciate fizic și moral. Societatea nu face dovada că aceste bunuri au fost asigurate, respectiv nu au fost distruse, prin urmare suma de .X. lei este considerată nedeductibilă.

f) TVA din valoarea mărfurilor expirate scoase din gestiune prin contul de cheltuieli nedeductibile- suma de .X. lei

Societatea nu a procedat la colectarea TVA aferentă pentru mărfurile expirate, prin urmare organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei.

g) TVA aferentă stocului de bunuri deținut la terți- suma de .X. lei
.X. S.R.L. nu poate justifica existența stocului de marfă în valoare de .X. lei deținut în custodie de Autohton Tim S.R.L. și în consecință organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA în sumă de .X. lei la data de 31.12.2015.

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:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu prestările de servicii restaurant/catering și TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă, cheltuielile cu prestările de servicii facturate de .X. S.R.L. și .X. S.R.L. sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit și societatea beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente prestarea efectivă a acestor servicii în scopul realizării de venituri impozabile și respectiv de operațiuni taxabile.

În fapt, în perioada 29.07.2013 – 22.12.2014, societatea .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu prestări servicii în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.R.L, astfel:

- cheltuieli în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, emise de S.C. .X. S.R.L pentru prestări servicii restaurant;
- cheltuieli în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei emise de S.C. .X. S.R.L pentru prestări servicii catering.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal întrucât societatea nu a prezentat niciun contract în baza căruia au fost facturate, rapoarte de activitate, bonuri de masă, documente care să dovedească obligația societății de a asigura masa salariaților, sau alte documente justificative pentru efectuarea prestației în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, și pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 pentru aplicarea Normelor Metodologice, în vigoare la data emiterii facturilor.

De asemenea, întrucât contestatara nu a demonstrat cu documente că aceste servicii sunt efectuate în scopul operațiunilor taxabile, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă de .X. lei, fiind încălcate prevederile art. 145, alin.2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

“(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.”

Conform prevederilor legale de mai sus se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În speță sunt incidente și prevederile art.21 alin.4) lit.m) din același act normativ potrivit cărora:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Totodată, conform prevederilor pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele

cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestora a serviciilor achiziționate.

În materia TVA, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada de referință:

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

a) operațiuni taxabile;”

Prin urmare, în raport de prevederile legale citate mai sus, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, art. 146 alin. (1) lit. a) din același act normativ stipulează :

”(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; [...].”

Mai mult, prin Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui punct, în vigoare în perioada în care au fost efectuate operațiunile:

”Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78 [...].”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile,

pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele :

Contestatarea a încheiat, în calitate de beneficiar, Contractul de prestări servicii din domeniul alimentației publice nr..X./19.08.2013 și Actul aditional nr.X/ fără dată, cu .X. S.R.L. în calitate de Prestator, contract care la art. II, obiectul contractului, stipulează : “ Obiectul contractului constă in prestarea de servicii din domeniul alimentației publice :*servicii de alimentație publică de tip catering, conform ofertei de meniu acceptată de către beneficiar.* “

Potrivit facturilor prezentate, emise de .X. S.R.L., reiese că au fost facturate „*meniu muncitori și venituri servicii restaurant*».

De asemenea, .X. S.R.L, în calitate de beneficiar, a încheiat Contractul de prestări servicii din domeniul alimentației publice nr. X/ 07.10.2014, cu .X. S.R.L. în calitate de prestator, care la art.1, menționează:«*Obiectul contractului constă in prestarea de servicii din domeniul alimentației publice: servicii catering*».

Potrivit facturilor, emise de .X. S.R.L., reiese că au fost facturate servicii catering, unele din ele având anexate o situație cu numărul de meniuri, perioadă, conținut meniu si note de plată.

Pentru justificarea acestor cheltuieli și a TVA aferentă, organele de inspecție fiscală au solicitat notă explicativă administratorului special al societății care prin răspunsul dat a precizat că:«*am solicitat explicații de la fostul administrator statutar, d-nul .X. și de la directoarea economică .X.. Din explicațiile primite, am înțeles că toate cheltuielile cu servicii restaurant și servicii catering...au fost efectiv realizate numai în interesele societății .X., cu ocazia întâlnirilor de afaceri și a altor acțiuni similare, ce au vizat activitatea curentă a societății în acel moment*”.

Însă, organul de soluționare a contestației reține că justificarea societății nu este susținută cu documente justificative, respectiv înțelegeri, întâlniri de afaceri, contracte încheiate cu subantreprenorii/clientii societății.

Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în valoare totala de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei, întrucât .X. S.R.L nu a prezentat rapoarte de activitate, bonuri de masă, contracte în baza cărora au fost efectuate serviciile sau alte documente justificative și nu a demonstrat că aceste servicii au fost necesare pentru activitatea societății, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare, si pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 în vigoare la data emiterii facturilor.

Susținerea contestatarei potrivit căreia în perioada analizată a încheiat numeroase contracte în urma cărora a colaborat cu beneficiari și astfel a

realizat venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe profit, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, prevederile legale în cauza specifică în mod clar care sunt condițiile privind dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA aferentă, întrucât simpla înregistrare în contabilitate a facturilor fiscale pe cheltuieli și existența contractelor nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile. Serviciile prestate trebuie justificate pe bază de documente, iar societatea nu le-a prezentat în justificarea prestării efective a serviciilor enumerate în Contractul de prestări servicii nr. X./19.08.2013 încheiat cu X. S.R.L. și nr. X./07.10.2014, încheiat cu X. S.R.L., așa cum stabilește legea fiscală pentru încadrarea cheltuielilor cu prestările de servicii.

Față de argumentele contestatei organul de soluționare a contestației reține că, potrivit legii fiscale, cheltuielile cu prestările de servicii se justifică cu documente justificative, felul și numărul acestora nefiind limitativ.

Astfel, simpla prezentare a facturii și contractului nu sunt suficiente pentru justificarea prestării efective a serviciilor contractate, societatea trebuind să prezinte rapoarte lunare din care să rezulte serviciile prestate lunar însoțite de documentele în cauză, precum și documente din care să reiasă că societatea avea obligația scordării salariațiilor/invitațiilor astfel de mese.

Având în vedere prevederile art.72 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora *„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”*, precum și ale art.73 alin.(1) din același act normativ care prevăd *„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”* sarcina probei de a dovedi actele și faptele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor revine contribuabilului.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile restaurant și de catering în sumă de X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor restaurant și de catering, așa cum s-a prezentat la capitolul impozit pe profit serviciile facturate, în sumă de X. lei, în baza contractelor încheiate nu au fost justificate cu documente din care să rezulte că au fost efectiv prestate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Conform prevederilor legale incidente în materia taxei pe valoarea adăugată, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei are obligația de a respecta îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură în original și să justifice cu documente că serviciile au fost efectiv prestate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, justificarea serviciilor achiziționate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, care a achiziționat serviciile respective.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de aderare s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a-6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Referitor la documentele justificative care sunt stipulate la Titlul II– Impozitul pe profit (art.21) și nu la Titlul VI– Taxa pe valoarea adăugată, se reține faptul că întradevăr prevederile aplicabile sunt cele prevăzute la Titlul VI, iar la art.145 al Titlului VI din Codul fiscal este prevăzut faptul că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

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

serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit căroră:

„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii, dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului [...]”.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive 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 concluzie, contestatara nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și nici pe parcursul căii administrative de atac, documente care să justifice necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății, respective operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile cu prestările de servicii în sumă de **.X. lei** (2013 suma de **.X. lei**, 2014 suma de **.X. lei**) și pentru TVA aferentă în sumă de **.X. lei**, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015, contestația **va fi respinsă ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** și TVA în sumă de **.X. lei** aferentă cheltuielilor cu prestarea de servicii restaurant/catering facturate de **.X. S.R.L.** și **.X. S.R.L.**

2. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei cu prestările de servicii facturate de .X. S.R.L și TVA aferentă în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă cheltuielile cu prestările de servicii facturate de .X. S.R.L. sunt deductibile la calculul

profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit și dacă poate beneficia de deductibilitatea taxei pe valoare adăugată aferentă, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente prestarea efectivă a acestor servicii în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv de operațiuni taxabile .

În fapt, în anul 2014, Societatea .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu prestări servicii în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L., astfel:

- în trimestrul I – suma de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei, conform facturii nr.ARR .X./14.02.2014, reprezentând diverse studii privind organigrama, structura personalului, nivelulul de pregătire a personalului angajat, contractele de execuție lucrări și contractele de furnizare materiale.

- în trimestrul II – suma de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei, conform facturii nr.ARR .X./08.04.2014 și suma de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei, conform facturii nr.ARR .X./14.04.2014, reprezentând studii și analize privind contractele de execuție lucrări, baza logistică a firmei, utilajele și echipamentul, managementul personalului, managementul calității și procedurile de lucru.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli și TVA aferentă, în temeiul prevederilor art.21 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și prevederilor art.145, alin.(2), lit. a), din același act normativ, întrucât societatea nu a prezentat documente din care să reiasă că studiile privind personalul, utilajele, contractele, managementul societății, efectuate de societatea .X. S.R.L. sunt aferente veniturilor impozabile, respectiv operațiunilor taxabile ale .X. S.R.L.

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

“(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.

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 din anul fiscal.

În drept, în materia TVA sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada de referință potrivit căroră:

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

a) operațiuni taxabile;”

Prin urmare, în raport de prevederile legale citate mai sus, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din documentele aflate la dosarul contestației reiese că între .X. S.R.L. și .X. S.R.L. a fost încheiat Contractul 221/06.01.2014, în baza căruia au fost emise următoarele facturi:

- factura nr. ARR .X./14.02.2014 în valoare de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei care reprezintă, conform raportului de lucru anexat diverse studii privind organigrama, structura personalului, nivelul de pregătire a personalului angajat, contractele de execuție lucrări și contractele de furnizare materiale.

Conform rapoartelor de lucru anexate, ca rezultat a acestor prestații, a rezultat *vol.1 – Studiu – Piața Forței de Muncă din România 2008-2012*.

Se reține că societatea contestatară nu prezintă documente prin care să justifice necesitatea prestării acestor servicii în vederea realizării veniturilor din anul 2014.

- factura nr. ARR .X./08.04.2014 în sumă de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei, prin care, conform raportului de lucru situație 2, sunt facturate diverse studii și analize privind contractele de execuție lucrări, contractele de furnizare materiale, baza logistică a firmei, utilajele și echipamentul firmei.

La dosarul contestației nu au fost prezentate documente din care să reiasă concluziile acestor studii, lucrările elaborate aferente studiilor privind contractele de execuție lucrări, contractele de furnizare materiale, baza logistică a firmei, utilajele și echipamentul firmei, respectiv concluziile elaborate privind modalitatea de verificare și urmărire a cheltuielilor.

Studiul cu privire la principalii indicatori economico sociali din zona de vest, lucrare aflată în lucru de prestator, nu are legătură cu studiile menționate, prin urmare nu se poate face dovada prestării acestor servicii în scopul obținerii veniturilor impozabile de către societate.

- factura nr ARR .X./14.04.2014, în sumă de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei, care reprezintă conform raportului de lucru, diverse studii și analize privind dotările și echipamentele firmei, managementul personalului, managementul calității, procedurile de lucru.

În urma studiilor și analizelor a fost întocmit și redactat *Studiu- vol 2 Zona de Vest Principalii indicatori economico –sociali*.

Din analiza situației de lucrări X, anexa la Contractul X/06.01.2014 nu reiese ce lucrări au fost prestate, sunt prezentate doar cheltuieli de deplasare, logistică și valoarea tranșei de plată la contract.

Societatea contestatară nu prezintă concluziile aferente studiilor privind dotările și echipamentele firmei, managementul personalului, managementul calității, procedurile de lucru, concluziile cu privire la modalitățile de gestionare a urmării calității lucrărilor executate.

Din cele prezentate reiese că studiile și analizele nu au legătură cu lucrarea predată societății.

De asemenea, din documentele aflate la dosarul cauzei nu reiese nici că aceste cheltuieli au fost efectuate în vederea obținerii de beneficii a societății, fapt pentru care nu pot fi încadrate în cheltuielile prevăzute de art.21, alin 2), lit k) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și cheltuielile pentru *perfecționarea managementului, introducerea, întreținerea și perfecționarea sistemelor de management al calității* și nici în cele ale art.21, alin 2) lit h) din legea menționată anterior care prevăd că *sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului* – așa cum susține contestatara.

Referitor la susținerea contestatarei că în perioada anului 2014 a existat intenția întocmirii unui plan de investiții, bazat pe posibilitatea accesării de fonduri europene, plan a cărui realizare ar fi avut la baza acele studii privind personalul, contractele, utilajele și managementul societății, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât intenția societății nu s-a concretizat și nu a fost generatoare de venituri impozabile.

Astfel, potrivit susținerilor de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă că studiile privind personalul, contractele, utilajele, managementul societății, efectuate de societatea .X. S.R.L, sunt aferente veniturilor impozabile realizate de .X. S.R.L.

Având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile cu prestările de servicii în sumă de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, pentru speța în cauză și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2014 este în sumă de .X. Lei;

În materia TVA, 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, justificarea bunurilor/serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

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 regulilor comunitare în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

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

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .X./30.06.2016.2016, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei și nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, aferente serviciilor prestate de .X. S.R.L., servicii prestate în baza contractului nr. X/06.01.2014, întrucât aceste servicii nu au fost utilizate în folosul obținerii de venituri impozabile și nu au generat operațiuni taxabile pentru .X. S.R.L., reprezentând, în fapt, contravaloarea unor studii ce nu erau întocmite în vederea desfășurării activității curente a societății.

Astfel, întrucât nu au fost îndeplinite condițiile prevăzute de legiuitor pentru deductibilitatea cheltuielilor, precum și a TVA, nu poate fi reținut argumentul contestatoarei potrivit căruia societatea deține facturi și contract care justifică aceste cheltuieli, fapt pentru care 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 instrucțiunile pentru aplicarea Titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. 3741/2015, contestația va fi respinsă ca

neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu prestarea de servicii realizată de .X. S.R.L.

3. Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției halei de producție – birouri și drum acces facturate de .X. S.A., în condițiile în care societatea și-a exercitat dreptul de deducere în baza unui contract care nu poate produce efecte din punct de vedere juridic, fiind lovit de nulitate absolută, potrivit legii.

În fapt, în luna august 2012, în baza facturii .X./30.08.2012, emisă de .X. S.A., societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, provenită din achiziția următoarelor bunuri imobile:

-Hală producție + birouri .X., în valoare de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei.

-Pavaje .X., în valoare de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei.

-Drum acces .X., în valoare de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă achiziției imobilului situat în strada .X., în baza prevederilor art.145 alin(1) coroborat cu art.134¹ alin.(1), alin.(6), art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.565 din Legea 71/2011 privind Codul civil și Legea 7/1996- Legea cadastrului și publicității imobiliare, pe motiv că .X. S.R.L. nu se regăsește în situația unor achiziții de imobile destinate operațiunilor taxabile proprii, societatea nu face dovada cu documente că este proprietara de drept a imobilului, iar transferul dreptului de proprietate nu s-a realizat prin înscrierea în Cartea funciară.

În drept, art. 145 alin.(1), și alin (2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada de referință, precizează:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”

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

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în

care TVA devine exigibilă și este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, art. 146 alin. (1) lit. a) din același act normativ stipulează :

”(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;

[...]”.

Mai mult, prin Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui punct, în vigoare în perioada în care au fost efectuate operațiunile:

”Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78 [...]”.

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, aplicabile în speță sunt și prevederile art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar în conformitate cu prevederile alin.(1), în vigoare la data efectuării operațiunilor care prevede că:

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

Și potrivit prevederilor art.134¹ alin.1și alin.6 din același act normativ:

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd ca plata se efectuează în rate sau al oricarui alt tip de contract care prevede ca proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.

Totodată, conform prevederilor art.134² alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Din prevederile legale menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere al taxei pe valoare adăugată ia naștere în momentul în care intervine faptul generator, la data livrării bunurilor, iar aceasta este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

Din documentele aflate la dosarul contestației se rețin următoarele:

Societatea a achiziționat imobilul în cauză în luna august 2012, de la societatea .X. S.A., în baza facturii nr. .X./30.08.2012 și a Contractului de vânzare-cumpărare nr.X din 31.08.2012 și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

.X. S.R.L a utilizat imobilul ca și spațiu de depozitare și conform certificatului de înregistrare menționat nr.X/13.05.2016 și rezoluției nr.X/01.06.2016, a deschis punct de lucru cu activitate de comerț, manipulare și depozitare bunuri materiale.

Însă, în materia tranzacțiilor de bunuri imobile, Codul Civil cuprinde reglementări specifice pentru a dobândi dreptul de proprietate, respectiv art.565, coroborat cu art.1244 și art.557 alin.4 coroborat cu art.888, din Legea nr.287/2009, privind Codul Civil, republicată, în forma în vigoare la data tranzacției respective, potrivit căror:

„Art. 565

Dovada dreptului de proprietate se face cu extrasul de carte funciară”, iar potrivit

“Art.1244

În afara altor cazuri prevăzute de lege, trebuie să fie încheiate prin înscris autentic, sub sancțiunea nulității absolute, convențiile care strămută sau constituie drepturi reale care urmează a fi înscrise în Cartea Funciară.”

“Art.557

Cu excepția cazurilor anume prevăzute de lege, în cazul bunurilor imobile dreptul de proprietate se dobândește prin înscriere în cartea funciară”.

“Art.888

Înscrierea în cartea funciară se efectuează în baza înscrisului autentic notarial, a hotărârii judecătorești rămase definitivă, a certificatului de

moștenitor sau în baza unui alt act emis de autoritățile administrative, în cazurile în care legea prevede aceasta”.

Potrivit acestor prevederi legale, care reprezintă legea specială în materia tranzacțiilor imobiliare, se reține că acele convenții, care strămută sau constituie drepturi reale, trebuie să fie încheiate prin înscris autentic, sub sancțiunea nulității absolute și trebuie înscrise în Carte Funciară.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că .X. S.R.L a achiziționat de la .X. SA următoarele imobile: hală producție+ birouri .X., pavaje .X. și drum de acces .X., în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.X/30.08.2012 și a facturii nr..X./30.08.2012.

De asemenea, se reține că acest contract încheiat între părți nu a fost autentificat la un Birou notarial pentru a dobândi calitatea unui înscris autentic, fiind astfel lovit de nulitate absolută. Mai mult, nefiind înscris în Carte Funciară, consecința este inexistența dreptului de proprietate asupra imobilului achiziționat.

Or, așa cum s-a reținut anterior, contractul fiind lovit de nulitate absolută și neproducând efecte juridice, reiese că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza unor documente care nu au calitatea de documente justificative, potrivit legii, contractul în cauză fiind lovit de nulitate absolută, fapt pentru care, în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.

Cât privește susținerea contestatarei, potrivit căreia “*Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.128 privind livrarea de bunuri, art.(1) prevede că este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar și în nici un caz legiuitorul nu face referire la dreptul de proprietate*”, aceasta nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât, așa cum am arătat, contractul în baza căruia societatea și-a exercitat dreptul de deducere nu produce efecte juridice și deci nu poate fi opozabil terților. Neproducând efecte juridice, contestatarul nici nu poate face dovada calității de proprietar ceea ce nu explică exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă imobilelor achiziționate.

Referitor la documentele justificative care sunt necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA se reține că pe lângă documentele care trebuie să demonstreze că achizițiile de bunuri imobile sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății, respectiv pe lângă factură și contract, societatea trebuie să prezinte și alte documente, or în situația dată însuși contractul de vânzare cumpărare a imobilelor nu este opozabil terților, nefiind îndeplinite cerințele prevăzute de lege.

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la taxa pe valoare adăugată în sumă de .X. lei, 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 contestația pentru TVA în sumă de .X. lei.

4. Referitor la TVA în sumă de .X. lei, aferentă unor bunuri imobile, construcții și terenuri, neutilizate în perioada de când au fost achiziționate și până la data inspecției fiscale, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor bunuri imobile – construcții și terenuri, achiziționate și care nu au generat operațiuni taxabile.

În fapt, .X. S.R.L a efectuat mai multe achiziții de bunuri imobile constând în terenuri intravilane și construcții pentru care a dedus TVA în valoare de .X. lei. Aceste imobile au fost evidențiate distinct în registrul imobilizărilor astfel:

-imobil casă P+M, situat în localitatea .X., str.X, jud .X., nr. inventar .X. și teren intravilan aferent în suprafață de .X., inventar .X., înscrise în Cartea Funciară nr..X., achiziționate cu factura nr..X./21.07.2012 de la .X. S.R.L, în valoare de .X. lei valoare impozabilă și .X. lei TVA, din care imobil în valoare de .X. lei cu TVA de .X. lei și teren intravilan în valoare de .X. lei și TVA aferentă de .X. lei;

-imobil înscris în .X., situat în localitatea .X., .X., jud..X., nr. Inventar .X., constând din teren intravilan în suprafață de .X. și curți construcții de locuințe, achiziționat de la .X. S.R.L .X. cu factura nr..X./01.08.2012, având o valoare de .X. lei și TVA aferentă de .X. lei;

- imobil înscris în Cartea Funciară nr..X., constând din teren intravilan în suprafață de .X., grajd, rezervor apă, atelier mecanic, buncăr, situate în .X., jud. .X., nr. inventar .X., achiziția a fost făcută de la.X. S.R.L –.X. cu factura nr..X./28.11.2012, în valoare .X. lei cu TVA aferentă .X. lei;

-imobil înscris în Cartea Funciară nr..X. la nr..X., constând din teren extravilan în suprafață totală de .X. mp, situat administrativ în .X., jud..X., nr.inventar X, achiziționat cu factura nr..X./28.11.2012 de la .X. SRL .X., având o valoare de .X. lei și .X. lei TVA;

-imobil constând în teren intravilan, categoria curți construcții, în suprafață totală de .X. mp, situat în localitatea .X., jud. .X., nr. inventar .X., achiziționat de la .X. S.R.L cu factura nr..X./31.07.2012, în valoare de .X. lei, valoare impozabilă și .X. lei TVA aferentă;

-imobil constând din teren arabil intravilan în suprafață totală de .X. mp situat în localitatea X, jud..X., nr.inventar X, achiziționat de la .X. S.R.L, cu factura nr..X./31.07.2012, în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei;

-imobilul situat în loc..X.-.X., nr.C jud..X., nr.inventar .X., înscris în Cartea Funciară nr..X., împrejmuire parcelă Casa .X., nr. Inventar .X. și alei, parcare betonată casa .X., nr.inventar .X., imobil ce reprezintă casa S+P+M realizată în regie proprie, recepționată prin procesul verbal încheiat la terminarea lucrărilor nr..X./05.12.2012.

Pentru imobilul situat în localitatea .X., str. .X., nr.1, jud..X., organele de inspecție fiscală au constatat că au fost efectuate amenajări interioare de către .X. S.R.L în baza facturii nr..X./29.05.2015, în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei și a fost achiziționat mobilier de la .X. S.R.L, cu factura nr..X./07.2012, în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere la TVA în sumă de .X. lei pe motiv că terenurile sunt în principal intravilane construibile, iar imobilele reprezintă case cu destinația de locuință, respectiv garaj, atelier mecanic, buncăr, unul din terenuri având destinația de folosință pășune, or societatea nu desfășoară activitate de agricultură.

De asemenea, s-a constatat că în extrasele de Carte Funciară există mențiuni cu privire la proprietate și acte, ceea ce demonstrează caracterul juridic incert al dreptului de proprietate asupra lor. Mai mult, în baza documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că nici la data achiziției, cât nici la data cotelor, intenția societății de a utiliza bunurile în scopul activității taxabile nu este dovedită, prin urmare nu au acordat drept de deducere pentru TVA în baza art.145 alin. (2) și au procedat la ajustarea TVA condorm la art.149 alin.(4) lit.a) pct.2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ajustarea făcându-se la data achiziției.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(1) și alin (2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada de referință, precizează:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”

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

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care TVA devine exigibilă și este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din documentele anexate la dosarul contestației, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, precum și precizărilor aduse de societate prin contestația formulată, se rețin următoarele:

La solicitarea organelor de inspecție fiscală ca societatea să facă dovada că imobilele în cauză au fost achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile, să fie prezentate documentele de proprietate, scopul pentru care au fost achiziționate, destinația și modul de utilizare al acestora, aceasta a anexat drept documente justificative, facturile de achiziții, contractele de vânzare cumpărare autentificate notarial și registrul imobilizărilor. Alte documente care să justifice și să confirme intenția utilizării în folosul activității societății nu au fost prezentate.

Se reține că față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că aceste imobile au fost utilizate în folosul realizării de operațiuni taxabile, limitându-se doar la a face afirmații fără însă să probeze cu documente cele susținute.

Conform registrului imobilizărilor, începând cu data de 01.01.2014 amortizarea construcțiilor nu a mai fost calculată, ceea ce dovedește că acestea nu au fost utilizate de către societate.

Terenurile sunt intravilane, construibile, unul are destinația de folosință pășune, iar imobilele, reprezentând case, au destinația de locuință, atelier mecanic, buncăr, fără a avea o legătură cu obiectul de activitate al societății, comerț cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice, lucrări de construcții a drumurilor și autostrăzilor, construcții de poduri și tuneluri, practic toată gama de construcții montaj.

Întrucât societatea nu a demonstrat cu documente că imobilele achiziționate au generat operațiuni taxabile, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.149 alin.(4) lit.a) din Legea 571/2003, cu privire la Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prevederile art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reglementează ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital. Astfel, potrivit alin.(1) lit.d) și alin.(4) lit.(a) pct.2 ale articolului sus menționat, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

“d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.”

“(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin.(1) lit.d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;”

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.54 alin.(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care precizează:

“(4) Începând cu anul 2008, conform art.149 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri” [...].

Sintetizând prevederile legale menționate mai sus, se reține obligația ajustării taxei deductibile aferentă unui bun de capital, în situația în care acesta este folosit de persoana impozabilă integral sau parțial pentru alte scopuri decât activitățile economice.

De asemenea, se reține că dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia *din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, intenția de a desfășura activități taxabile a fost demonstrată, societatea a desfășurat tranzacții în domeniul principal de activitate și a obținut venituri din activități imobiliare pentru care a colectat taxă pe valoare adăugată, din constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că „o parte din aceste bunuri, respectiv construcții, au fost utilizate de către societate în scopul închirierii la diverse persoane, în special fizice (este vorba de imobile reprezentând apartamente), societatea înregistrând venituri din închiriere,*

aferent cărora au fost prezentate și notificările privind taxarea operațiunilor în regim de TVA. „

Se reține că aceste imobile au fost identificate de către organele de inspecție fiscală și pentru acestea nu s-a procedat la ajustarea TVA.

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la taxa pe valoare adăugată în sumă de **.X. lei**, 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, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

5. Referitor la suma de .X. lei reprezentând :

- impozit pe profit în sumă de **.X. lei**

- TVA în sumă de **.X. lei**, cauza supusă analizei este dacă **Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcție Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care pentru aceasta sumă societatea nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.**

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la **.X. S.R.L**, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar obligații fiscale în sumă totală de **.X. lei**, din care impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, TVA în sumă de **.X. lei** și redevență minieră în sumă de **X lei**.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice stabilite de inspecție fiscală nr. F-TM **.X./30.06.2016**, societatea, deși contestă în întregime cuantumul obligațiilor fiscale stabilite, pentru impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și TVA în sumă de **.X. lei**, **nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept 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 :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată în speță sunt incidente 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 sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„ART. 276 Soluționarea contestației

(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:

„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine 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 Înaltei Curți de Casație și Justiție 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, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat și:

- impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei ca urmare a nedeclarării unei baze impozabile în sumă de .X. lei, precum și a constatării ca nedeductibile fiscal a următoarelor cheltuieli:

- cu amortizarea aferentă unor imobile neutilizate pentru activitatea societății în sumă de .X. lei;

- rezerva legală nedeductibilă în sumă de .X. lei;

- cheltuieli de sponsorizare în sumă de .X. lei;

- cheltuieli privind mărfurile în sumă de .X. lei;

- cheltuieli privind comisioanele și onorariile în sumă de .X. lei;

- cheltuieli aferente unor investiții în curs de execuție în sumă de .X. lei;

De asemenea, impozitul pe profit stabilit suplimentar a fost calculat și ca urmare a stabilirii ca impozabile a veniturilor nedeclarate în suma de **.X. lei**.

- TVA în sumă de .X. lei, aferentă:

- serviciilor de publicitate cu TVA în sumă .X. lei;

- serviciilor de consultanță, prestate de .X.- Ungaria cu TVA provenită din taxare inversă în sumă de .X. lei;

- serviciilor construcții montaj aferente imobil care nu este în proprietatea societății, cu TVA aferentă în sumă de .X. lei;

- comisioanelor și onorariilor în sumă de .X. lei;
- reevaluării stocurilor în sumă de .X. lei;
- mărfurilor expirate scoase din gestiune prin contul de cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei
- aferentă stocului de bunuri deținut la terți- suma de .X. lei

Întrucât societatea nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeiuri de drept în susținerea propriei cauze, se reține că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu 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, cu modificările și completările ulterioare, se va **respinge contestația ca nemotivată** pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

DECIDE

1. Respingerea ca **neîntemeiată** a contestației formulate de **.X. SRL- în insolvență**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-TM .X./30.06.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM X din 30.06.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de **.X.** lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei TVA.

2. Respingerea **nemotivată** a contestației formulate de **.X. SRL- în insolvență**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-TM .X./30.06.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM X din 30.06.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X.** lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit

- .X. lei tva

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,
X