



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5 , .X.,

CP 050.X.

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR.507 / 2015

privind soluționarea contestației depusă de

SC .X. SRL – în insolvență,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr.**A_SLP 2349/06.11.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./03.11.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP2349/06.11.2015, asupra contestației formulate de **SC .X. SRL– în insolvență**, înregistrată la ORC sub nr..X., CUI .X., cu sediul social în sat .X., reprezentată de administrator special dna. .X., conform extrasului nr..X. emis de ONRC, aflat la dosarul cauzei.

Societatea contestă *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./31.08.2015*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./31.08.2015* încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe profit;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente impozitului;
- **.X. lei** TVA;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente TVA.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **03.09.2015**, așa cum reiese din adresa societății nr..X./03.09.2015, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv **02.10.2015**, conform datei înscrisă pe

recipisa confirmării expedierii contestației prin firma de curierat .X., listing aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației figurând la poziția nr..X. din Anexa nr.1 „*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015*” la OPANAF nr.3661/2014 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SRL – în insolvență**.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./31.08.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./31.08.2015, societatea susține următoarele:

1. Referitor la constatările fiscale privind impozitul pe profit, contestatara precizează:

exercițiul financiar 2009

- dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale este prescris, în ceea ce privește anul 2009, conform art.23 alin.1 și alin.2, art.91 alin.1 și art.81 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu OMFP nr.123/2014 pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.950/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă,

- suma de .X. lei aferentă anului 2009, stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă fiscal pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei a fost stabilit eronat, întrucât:

- serviciile în construcții înregistrate în contul 231 “*imobilizări în curs de execuție – reparații daună imobil .X.*” nu afectează rezultatul contabil și nici rezultatul fiscal, întrucât nu au fost înregistrate în conturi de cheltuieli;

- materialele de construcții înregistrate în contul 3028 “*alte materiale consumabile*” au fost utilizate în totalitate pentru obiectivele de investiții ale societății, respectiv pentru imobilul din .X. (reparații imobil ca urmare a daunei asigurată de .X. asigurări dosar .X., efectuate în perioada

01.01.2009-30.04.2009 și modernizare birouri sediu social în perioada 01.05.2009-30.06.2010, recepționate în data de 30.12.2010);

- materialele de construcții înregistrate în contul 6021 "*cheltuieli cu alte materiale auxiliare*" reprezintă cheltuieli de reparații efectuate la imobilul din .X., spațiu care a deservit ca și sediu social, reprezentând cheltuieli aferente veniturilor impozabile;

- imobilizările corporale înregistrate în contul 214 "*mobilier, aparatură birotică, alte imobilizări corporale*" nu influențează rezultatul contabil și nici rezultatul fiscal;

- obiectele de inventar înregistrate în contul 303 "*materiale de natura obiectelor de inventar*" reprezintă cheltuieli cu bunuri utilizate în activitatea administrativă a societății necesare pentru realizarea obiectului de activitate al societății;

- cheltuielile pentru transportul balastului înregistrate în contul .X. "*diferențe de preț la materiale*" reprezintă costuri de transport balast conform contractului de prestări servicii transport din data de 01.12.2009, ulterior fiind refacturat către .X. SRL cu factura nr..X./27.01.2010, înregistrându-se venituri impozabile și cheltuieli cu descărcarea din gestiune a costului acestor materiale.

exercițiul financiar 2010

- suma de .X. lei aferentă anului 2010, stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă fiscal pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei a fost stabilit eronat, întrucât factura emisă de .X. SRL în sumă de .X. lei reprezintă costuri de transport balast care a fost "*vândut cu factura .X./27.01.2010 către .X. SRL, înregistrându-se venituri impozabile și cheltuieli cu descărcarea din gestiune a costului*".

exercițiul financiar 2011

- suma de .X. lei aferentă anului 2011, stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă fiscal pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei a fost stabilit eronat, întrucât:

- prestările de servicii construcții înregistrate în contul 231.2 "*Proiect Batania*", avansurile pentru imobilizări corporale înregistrate în contul 232 "*avansuri acordate pentru imobilizări corporale*", avansurile pentru bunurile înregistrate în contul 4091 "*furnizori debitori pentru stocuri*", imobilizările corporale înregistrate în contul 214 "*mobilier, aparatură birotică, alte imobilizări corporale*" și facturile proforme înregistrate nu influențează rezultatul contabil și nici rezultatul fiscal;

- materialele de construcții înregistrate în contul 3028 "*alte materiale consumabile*" au fost utilizate în totalitate pentru obiectivele de investiții ale societății, respectiv pentru imobilul din .X. și str. .X. din .X..

exercițiul financiar 2012

- suma de .X. lei aferentă anului 2012, stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă fiscal pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei a fost stabilit eronat, întrucât:
 - prestările de servicii construcții înregistrate în contul 231.2 "*Proiect Batania*", avansurile pentru imobilizări corporale înregistrate în contul 232 "*avansuri acordate pentru imobilizări corporale*", avansurile pentru bunurile înregistrate în contul 4091 "*furnizori debitori pentru stocuri*", imobilizările corporale înregistrate în contul 214 "*mobilier, aparatură birotică, alte imobilizări corporale*" și facturile proforme înregistrate nu influențează rezultatul contabil și nici rezultatul fiscal;
 - materialele de construcții înregistrate în contul 3028 "*alte materiale consumabile*" au fost utilizate în totalitate pentru obiectivele de investiții ale societății, respectiv pentru imobilul din .X. și str. .X. din .X.;
 - obiectele de inventar înregistrate în contul 303 "*materiale de natura obiectelor de inventar*" reprezintă cheltuieli cu bunuri utilizate în activitatea administrativă a societății necesare pentru realizarea obiectului de activitate al societății;
 - cheltuielile înregistrate în contul 611 "*cheltuieli cu întreținerea și reparațiilor*" și în contul 628 "*alte cheltuieli cu servicii la terți*" sunt deductibile întrucât au vizat întreținerea imobilului din str..X.;

exercițiul financiar 2013

- suma de .X. lei aferentă anului 2013, stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă fiscal pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei a fost stabilit eronat, întrucât:
 - prestările de servicii construcții înregistrate în contul 231.2 "*Proiect Batania*", prestări servicii construcții înregistrate în contul 231.6 "*amenajare spațiu închiriat – .X.*", avansurile pentru imobilizări corporale înregistrate în contul 232 "*avansuri acordate pentru imobilizări corporale*", avansurile pentru bunurile înregistrate în contul 4091 "*furnizori debitori pentru stocuri*" și avansurile pentru bunurile înregistrate în contul 4092 "*furnizori debitori pentru servicii*" înregistrate nu influențează rezultatul contabil și nici rezultatul fiscal;
 - materialele de construcții înregistrate în contul 3028 "*alte materiale consumabile*" au fost utilizate în totalitate pentru obiectivele de investiții ale societății, respectiv pentru imobilul din str. .X. și str. .X. din .X.;
 - obiectele de inventar înregistrate în contul 303 "*materiale de natura obiectelor de inventar*" reprezintă cheltuieli cu bunuri utilizate în activitatea administrativă a societății necesare pentru realizarea obiectului de activitate al societății;
 - cheltuielile înregistrate în contul 611 "*cheltuieli cu întreținerea și reparațiilor*", în contul 628 "*alte cheltuieli cu servicii la terți*" și în contul 604 "*cheltuieli cu materialele nestocate*" sunt deductibile întrucât au vizat întreținerea imobilului din str..X.;

exercițiul financiar 2014

a) în ceea ce privește provizioanele deductibile constituite de societate în anul 2014, aceasta precizează că a înregistrat în contabilitate provizioane pentru clienți incerti în contul 6814 „Cheltuieli de exploatare privind deprecierea activelor” în suma de .X. lei, din care provizioane deductibile în procent de 30% în suma de .X. lei, conform art.21 alin.3 lit.g și art.22 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și provizioane nedeductibile în suma de .X. lei,

- organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu provizioanele în suma de .X. lei ca fiind cheltuieli nedeductibile pentru faptul că aceste creanțe sunt garantate de o societate de asigurări, respectiv Societatea .X. SA din Franța, fapt pentru care SC .X. SRL nu îndeplinește condițiile cumulative de deductibilitate,

- contractul de asigurare de risc comercial nr..X. încheiat cu .X. AG Sucursala România (Asigurator) – actuala .X. SA din Franța, *nu are ca obiect asigurarea întregului portofoliu de clienți al societății noastre* fapt pentru care numai o parte a clienților au fost asigurați și anume aceia care obțineau un scoring de cel puțin 4 conform unui rating intern .X.,

- astfel, creanțele asupra clienților pentru care societatea a constituit provizioane deductibile în procent de 30%, îndeplinesc cumulativ toate condițiile pentru deducere conform art.22 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *„lucru dovedit prin faptul că aceștia nu se regăsesc în lista clienților asigurați transmisă de asiguratorul .X.”.*

b) în ceea ce privește înscrierea provizioanelor deductibile în declarația 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2014, contestatara precizează:

- potrivit ultimei declarații 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2014, depusă de societate sub nr..X./31.07.2015 la organul fiscal, societatea a înscris suma provizioanelor deduse în conformitate cu art.22 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în suma de .X. lei,

- organele de inspecție fiscală au considerat că societatea a înscris în mod eronat suma de .X. lei la rândul 17 din declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2014 și majorării nejustificate a pierderii fiscale a anului 2014,

- în conformitate cu instrucțiunile de completare a declarației 101, prevăzute în anexa nr. 2 din Ordinul ANAF nr. 4024/2014 pentru modificarea și completarea Ordinului Președintelui ANAF nr. 1950/2012, societatea a înscris corect la rândul 17 din declarație provizioanele deduse conform art.22 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare,

- astfel, suma de .X. lei, înscrisă la rândul 17 în declarația 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2014 nu a dus la diminuarea eronată a rezultatului brut al anului 2014 și la majorarea nejustificată a pierderii

fiscale a anului 2014, astfel incat pierderea fiscala a anului 2014 in suma de .X. lei este corecta.

c) în ceea ce privește lucrările efectuate în anul 2014 la două imobile, contestatara precizează:

- suma de .X. lei a fost înregistrată ca și cheltuială deductibilă, întrucât au fost înregistrate în contul 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” în baza facturilor legal emise de furnizorii AS .X. SRL și .X. – PFA. Mai mult, aceste cheltuieli au fost înregistrate în contabilitate în baza „contractului abonament” ce are ca obiect servicii de întreținere imobil strada .X. și servicii de întreținere instalații de climatizare, termice, din imobilul aflat în proprietatea societății, fapt pentru care aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor impozabile,

- facturile ce reprezintă cheltuieli cu prestări de servicii înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii la terți”, sumele respective au ca obiect reactualizarea și completarea informațiilor (...) respectiv plan financiar, plan de afaceri, analiză de risc, etc, prin urmare aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor,

- cu privire la facturile ce reprezintă achiziții de mobilier, avansuri pentru bunuri, prestări servicii construcții – nu au fost înregistrate în conturi de cheltuieli și nu a fost influențat rezultatul contabil și nici cel fiscal.

d) în ceea ce privește achizițiile de servicii, contestatara precizează că în luna octombrie s-a înregistrat în evidența contabilă, în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii la terți”, o factura de achiziție ce reprezintă cheltuieli cu consultanța contabilă și financiară în suma de .X. lei, pentru care prestatorul a emis un raport de lucru, dar care datorită volumului de lucru nu a fost anexat la factura.

exercițiul financiar 2015

- suma de .X. lei aferentă anului 2015, stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă fiscal pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în mod eronat, întrucât:

- cheltuielile înregistrate în contul 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” conform facturilor emise de furnizorul .X. – PFA au fost înregistrate în contabilitate în baza contractului abonament având ca obiect servicii de întreținere imobil strada Divizia 9 Cavalerie imobil care servește ca sediu social al societății, aceste cheltuieli fiind aferente veniturilor impozabile,

- cheltuielile cu deplasări înregistrate în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări”, cheltuielile cu prestări de servicii înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii la terți” au fost înregistrate în contabilitate în baza unor facturi legal întocmite, aceste cheltuieli fiind aferente veniturilor impozabile.

2. Referitor la constatările fiscale privind taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, societatea

mentioneaza ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod eronat TVA suplimentara, intrucat nu a avut in vedere modul de inregistrare a operatiunilor in contabilitatea societatii, in conditiile in care achizitiile de bunuri si servicii au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, respectiv pentru imobile aflate in proprietatea societatii sau inchiriate care au contribuit la realizarea de operatiuni taxabile si provin din facturi care se refera la:

- imobilizari corporale inregistrate in conturile 214 „*Mobilier, aparatura birotica, alte imobilizari corporale*” reprezentand mobilier pentru activitatea administrativa a societatii;
- servicii de constructii inregistrate in contul 231 „*Imobilizari in curs de executie*” pentru obiectivele de investitii la imobilele aflate in proprietatea societatii si inchiriate pentru realizarea obiectului de activitate;
- materiale consumabile inregistrate in contul 3028 „*Alte cheltuieli cu servicii la terti*” utilizate pentru obiectivele de investitii la imobilele aflate in proprietatea societatii si inchiriate pentru realizarea obiectului de activitate;
- avansuri pentru imobilizari corporale inregistrate in contul 232 „*Avansuri acordate pentru imobilizari corporale*” si respectiv avansuri pentru bunuri inregistrate in conturile 4091 „*Furnizori debitori pentru stocuri*” si in contul 4092 „*Furnizori debitori pentru servicii*”;
- facturi proforme;
- cheltuieli de transport materiale de constructii, cheltuieli de intretinere si reparatii a imobilelelor aflate in proprietatea societatii.
- servicii constand in analiza financiara, de risc comercial, evaluare a activitatii si profitabilitatii societatii, intocmirea unui plan de afaceri, realizarea unui profil al companiei si stabilirea unor masuri de imbunatatire a indicatorilor financiari in vederea obtinerii unor investitii de capital;
- servicii constand in cazarea si decontarea biletelor de avion partenerilor de afaceri ai societatii.

Prin contestație sunt invocate prevederile în materia TVA, respectiv art.125¹, art.128, art.145 și art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, contestatara solicita anularea Deciziei de impunere nr. F-MC .X./31.08.2015, emisa de catre D.G.A.M.C. – Activitatea de Inspectie Fiscala in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC .X./31.08.2015

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a întocmit Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./31.08.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-MC .X./31.08.2015, constatându-se următoarele:

1. În ceea ce privește **impozitul pe profit** perioada verificată a fost 01.01.2009-25.06.2015.

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei, astfel:

Din actele și documentele puse la dispoziție de societate pentru perioada 01.01.2009 – 25.06.2015 au rezultat următoarele deficiențe:

a) SC .X. SRL a achiziționat în anul 1997 (contractul de vânzare – cumpărare nr..X./07.10.1997) și în anul 2007 (contractul de vânzare – cumpărare nr..X./21.02.2007) două imobile (strada .X. și strada .X.) și terenurile aferente, pentru care s-au angajat următoarele cheltuieli de amenajare:

- în anul 2009 în valoare de .X. lei,
- în anul 2010 în valoare de .X. lei,
- în anul 2011 în valoare de .X. lei,
- în anul 2012 în valoare de .X. lei,
- în anul 2013 în valoare de .X. lei,
- în anul 2014 în valoare de .X. lei,
- în anul 2015 în valoare de .X. lei fără ca societatea să justifice cu documente efectuarea lucrărilor, ci doar a prezentat facturile de achiziții materiale de construcții și diverse bunuri (fier beton, grinzi brad, cherestea brad, mobilier, instalații sanitare, schimbător căldură, dezumidificator piscină, coș de fum, burlane, mobilier, tâmplărie pvc, balast etc.), precum și prestări servicii (lucrări construcții, cameră tehnică, piscină, alte lucrări),
- pentru imobilul din strada .X., societatea a prezentat suplimentar Autorizația de construire nr..X./30.05.2011 emisă de Primăria Municipiului .X., din care rezultă ca societatea este autorizată pentru *“Construcții pentru locuințe - Extindere în regim de înălțime P la casa existentă (...)”* și un proiect de amenajare.
- din contractele de închiriere nr.FN/30.06.2011, nr..X./01.06.2012 și din balanțele de verificare încheiate pentru perioada 01.01.2011-25.06.2015 rezultă ca societatea a înregistrat venituri din închirieri imobil situat în strada .X., suprafața închiriată fiind de 45 mp, la prețul de 200 euro/lună, acest imobil fiind închiriat persoanei fizice .X., fiul doamnei .X., administratorul societății, în anul 2011 și a fost închiriat persoanei fizice .X., administratorul societății, în perioada 01.01.2012-25.06.2015
- societatea nu a putut justifica darea în consum a materialelor de construcții, precum și modul de utilizare a bunurilor achiziționate, în valoare de .X. lei în anul 2009, .X. lei în anul 2010, .X. lei în anul 2011, .X. lei în anul 2012, .X. lei în anul 2014, .X. lei în anul 2014 și .X. lei în anul 2015 respectiv că aceste costuri angajate cu cele două obiective de investiții sunt aferente veniturilor sale, ceea ce a condus la concluzia că aceste imobile și cheltuielile aferente sunt executate în favoarea asociatului unic.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit în suma de .X. lei reprezintă conform art.19 alin.1), art.21 alin.1), alin.4) lit.e), lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12, pct.43 lit.b) și lit.e), pct.44 și pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004.

b) În ceea ce privește provizioanele constituite de societate în anul 2014, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a majorat nejustificat pierderea fiscală a anului 2014 după cum urmează:

- cu suma de .X. lei, ce reprezintă 30% din valoarea creanțelor care nu îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de art. 19 alin. 1, art. 21 alin. 1, alin. 3 lit. g, alin. 1 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece acestea sunt "*garantate de de altă persoană*", respectiv pentru creanțele neîncasate s-a încheiat Contractul de asigurare de credit comercial nr. .X. și Actul adițional nr.5 din data de 19.06.2014 (care prelungeste contractul inițial pentru perioada 15.06.2014 – 14.06.2015) încheiat cu Societatea .X. SA (denumită în continuare ".X.") din Franta, Sucursala .X., având CIF .X., obiectul contractului fiind preluarea riscului de neplata a creanțelor față de Societatea .X. SRL iar valoarea creanțelor asupra clienților, înscrisă de societate în ultima Declarație rectificativă depusă pentru anul 2014 în valoare de .X. lei, considerată deductibilă fiscal, sunt garantate de societatea de asigurări,

- cu suma de .X. lei, care a fost înregistrată eronat în ultima Declarație rectificativă privind impozitul pe profit - cod 101 depusă și înregistrată la organul fiscal sub nr..X./31.07.2015, la rândul 17 "*Provizioane fiscale*", având ca efect majorarea pierderii fiscale a anului 2014.

c) În ceea ce privește achizițiile de servicii în suma de .X. lei, reprezentând servicii de consultanță contabilă și financiară care au fost facturate de doamna .X. – EXPERT CONTABIL, CIF .X., în baza contractului de prestări servicii nr..X./10.01.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit nedeductibilitatea acestora conform prevederilor art.21 alin.4) lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.44 și pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, întrucât pentru factura nr..X./21.10.2014 nu au fost prezentate documente din care să rezulte justificarea prestării efective a serviciilor, respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare, prin care contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate și/sau realitatea acestora.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate accesorii în sumă de 133.869 lei conform art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, republicată.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată perioada verificată a fost 01.12.2010-25.06.2015.

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a dedus eronat TVA în sumă de .X. lei, întrucât:

- societatea a achiziționat diferite bunuri, în valoare de .X. lei, cu TVA aferentă în suma de .X. lei, care nu au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile. Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost achiziționate diferite bunuri (în special diverse materiale de construcții), precum și lucrări de amenajări în construcții care nu au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile și care nu au fost justificate prin anexe, situații de lucrări, devize, etc..

- a dedus TVA în suma de .X. lei aferentă sumelor achitate în numele unor persoane care nu sunt angajații societății, contrar prevederilor art.145 alin.2) lit.a) și alin.5 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel ca TVA în suma de de .X. lei este fără drept de deducere.

Pentru TVA stabilită suplimentar au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei conform art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, republicată.

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:

PROCEDURĂ

În ceea ce privește invocarea de către contestatară a prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit pe anul 2009, invocată de contestatoare se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(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*”, iar potrivit art.23 din același act normativ:

“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”.*

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal 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.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. [...]”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2009:

“ART. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) *Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor.”*

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.9 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 *“Declarație privind impozitul pe profit”*, cod 14.13.01.04 prevăzute în OMFP nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere

sau reținere la sursă referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2009, nefiind aplicabile prevederile OMFP nr.123/2014 pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1950/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, așa cum invocă societatea contestatară.

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*".

Rezultă că argumentele contestatarului cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal (*termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală*).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 declarația anuală se depune până la data de 15 aprilie 2010, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2011**.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiența prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2009-25.06.2015 inspecția fiscală a fost începută în data de 07.08.2015, conform înregistrării din Registrul unic de control la poz.9 și finalizată în data de 26.08.2015, iar Decizia de impunere nr.F-MC .X. a fost emisă la data de 31.08.2015.

Astfel, în perioada cuprinsă între 07.08.2015-26.08.2015, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost

suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2011 pentru impozitul pe profit și având în vedere perioada de suspendare a cursului acesteia rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 07.08.2015 (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția 9) rezultă că obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

În consecință, nu se poate reține argumentul contestatarii referitor la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili impozitul pe profit pentru anul 2009 și se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

FOND

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentand:

- **.X. lei – impozit pe profit,**
- **.X. lei – dobanzi/majorari de intarziere,**
- **.X. lei – penalitati de intarziere,**
- **.X. lei – taxa pe valoarea adaugata,**
- **.X. lei – dobanzi/majorari de intarziere,**
- **.X. lei – penalitati de intarziere,**

1. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu materiale, bunuri și servicii în sumă de .X. lei, precum și TVA în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile și nu au acceptat la deducere TVA aferentă, în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă că acestea au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în suma de **.X. lei** și TVA suplimentară în suma de **.X. lei**, întrucât:

În luna octombrie 1997 SC .X. SRL a achiziționat de la trei persoane fizice – coproprietari, "*casa si curte in suprafata de 337 mp*" situata in localitatea .X., strada .X., pretul vanzarii fiind in valoare de .X. lei, conform contractului de vanzare – cumparare autentificat sub nr. .X./07.10.1997.

Ulterior, în luna februarie 2007 SC .X. SRL a achiziționat de la doua persoane fizice – coproprietari, "*loc de casa in suprafata totala de 662,50 mp cu casa*" situata in localitatea .X., strada .X., pretul vanzarii fiind in

valoare de .X. lei, conform contractului de vanzare – cumparare autentificat sub nr..

- în perioada 01.01.2009 – 25.06.2015 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de **.X. lei**, reprezentând cheltuieli de amenajare imobile pe care nu le-a justificat cu documente care sa probeze efectuarea achizițiilor, respectiv nu a justificat dacă cheltuielile în cauză au fost efectuate în vederea obținerii de venituri impozabile,
- în perioada 01.01.2015 – 25.06.2015 societatea a înregistrat în evidenta contabila în rulajul cumulat al contului 628 “Alte cheltuieli cu servicii la terți” suma totală de **.X. lei**, pentru care organele de inspecție fiscală în Anexa nr.8 la RIF a constatat că acestea sunt cheltuieli efectuate în luna iunie 2015, aferente unui autovehicul care a fost cesionat în luna martie 2015.

În timpul inspecției fiscale s-a prezentat pentru imobilul din .X., str. .X., Autorizația de construire nr..Constructii pentru locuinte - Extindere în regim de înaltă P la casa existentă (...)” și un proiect de amenajare.

De asemenea, societatea a prezentat contractele de închiriere nr.FN/30.06.2011 și nr..

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei nefiind respectate prevederile art.19 alin.1), art.21 alin.1), alin.4) lit.e), lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12, pct.43 lit.b) și lit.e), pct.44 și pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004.

De asemenea, societatea a dedus suma de .X. lei, reprezentând TVA dedusă în baza unor documente care conțin cheltuieli care nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv nu au fost/nu sunt utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere pentru societatea verificată, conform art.145 alin.2) lit.a) și art.156 alin.1), alin.2) și alin.4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederile legale care sunt similare pentru întreaga perioadă verificată, respectiv 01.01.2009-25.06.2015:

a) în materia impozitului pe profit:

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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 alin.1** din același act normativ se precizează:

„(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.”, coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

„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.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, 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, iar 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.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

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

“(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.”

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest temei legal, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

“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.”

Astfel, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

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 intrării în gestiune.

Noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

„(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.21 alin.4 lit.m)** din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(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;”

colaborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

“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.[...].”

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este conditionata de necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii in vederea realizarii de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator sa o justifice.

Asadar, cheltuielile cu prestarile de servicii sunt deductibile numai in conditiile in care serviciile achizitionate sunt de certa necesitate contribuabilului in vederea desfasurarii activitatii producatoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este conditionata de probarea prestarii efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

b) in materia taxei pe valoarea adaugata 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 supusă verificării:

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

a) operațiuni taxabile;”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, art.156 alin.1, alin.2 și alin.4 din același act normativ, ale cărui prevederi sunt similare pe perioada efectuării operațiunilor și care începând cu data de 01.01.2010 stipulează că:

“ART. 156 - Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”

coroborate cu cele ale art.6 și art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

„ART. 6 - 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.

ART. 7 – (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că 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.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de prestări servicii societatea trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor și să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.

Prin urmare, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat implicând prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că în vederea justificării sumei de .X. lei cu care a fost influențată baza impozabilă și a TVA dedusă în sumă de .X. lei societatea nu a prezentat la dosarul contestației documente și argumente, dovezi sau justificări în plus, fata de cele prezentate la data controlului, în susținerea aspectelor contestate.

Față de susținerile contestatarei potrivit cărora societatea a efectuat lucrări de reparații și investiții pentru imobile aflate în proprietate sau închiriate, „*cheltuieli cu bunuri utilizate în activitatea administrativă a societății, necesare pentru realizarea obiectului de activitate al societății*”, respectiv „*s-a înregistrat lunar valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie prin note contabile 231=722 cu valorile rezultate prin cumularea cheltuielilor cu materialele achiziționate și consumate de societate în vederea realizării acestora*”, pentru locațiile din:

- .X., .X.: reparații imobil ca urmare a daunei asigurată de .X. asigurări dosar .X. efectuate în perioada 01.01.2009-30.04.2009;

- .X., .X.: modernizare birouri sediu social efectuate în perioada:

1. 01.05.2009-30.06.2010, care au fost recepționate în data de 30.12.2010

2. 01.03.2011-31.05.2012, nefinalizate

- str. .X. .X., în baza autorizației de construcție nr..X./30.05.2011 emisă de Primăria Municipiului .X.;

- reconstrucție, efectuată în perioada 15.01.2008-31.10.2011, recepționate în perioada 01.11.2011,

- reconstrucție finisaje, efectuate în perioada 01.11.2011-31.08.2013, nefinalizate;

- str. .X., .X., în baza contractului de închiriere nr..X./25.02.2013 înregistrat la AFP .X. sub nr..X./20.03.2013 care a servit drept sediu social al societății în perioada 01.04.2013-24.08.2015:

1. amenajare birouri 01.03.2013-31.05.2013, recepționate în data de 30.06.2013,

2. amenajare spațiu verde 01.03.2013-31.05.2013, recepționate în data de 30.06.2013, se rețin următoarele:

În fapt, așa cum s-a consemnat în Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./31.08.2015, SC .X. SRL a achiziționat în anul 1997 și 2007 două imobile și terenurile aferente în .X. strada .X. și strada .X., pentru care angajează costuri de amenajare în perioada 01.01.2009-25.06.2015 în valoare totală de .X. lei.

De asemenea, prin obiectul de activitate societatea a fost autorizată să desfășoare activitate de comercializare cu ridicata a combustibililor solizi și lichizi – cod CAEN 4671 “*Comert cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși și al produselor derivate*”, realizând venituri din această activitate în proporție de peste 98%.

De asemenea, în perioada verificată 01.01.2009 – 25.06.2015 (data intrării în insolvență) organele de inspecție fiscală au reconsiderat deductibilitatea fiscală a unor cheltuieli cu materiale de construcții și prestări de servicii în construcții în suma totală de .X. lei, cu această sumă

fiind recalculat profitul impozabil si impozitul pe profit la SC .X. SRL, structura acestor cheltuieli fiind urmatoarea:

- 2009 - suma de .X. lei, materiale de constructii: fier beton, grinzi brad, cherestea brad, mobilier coltar, parchet salcam, gresie, etc., precum si prestari servicii - lucrari constructii: instalatii sanitare si electrice, etc,
- 2010- suma de .X. lei, ce reprezinta balast,
- 2011 – suma de .X. lei, materiale de constructii si bunuri - fier beton, rezervor poliester, schimbator caldura, dezumidificator piscina, cos de fum, beton, obiecte sanitare, burlane, mobilier, tamplarie pvc si totodata prestari de servicii: montaj gresie-faianta, lucrari proiectare, lucrari piscina,
- 2012 – suma de .X. lei - materiale de constructii si bunuri, reprezentand: jaluzele, centrala termica, frigider, electrocasnice mari, mobilier, diverse pentru gradina, obiecte sanitare, pavaje, diverse pentru terasa, materiale sanitare si electrice si prestari de servicii: lucrari constructii camera tehnica, lucrari piscina, alte lucrari, etc,
- 2013 – suma de .X. lei – materiale de constructii si bunuri, reprezentand: jaluzele, mobilier, materiale sanitare, covoare si prestari de servicii: lucrari la piscina, instalare sisteme antiefracție, lucrari camera tehnica, servicii proiectare, analiza factor de risc, diverse lucrari etc,
- 2014 – suma de .X. lei bunuri – mobilier si prestari de servicii: lucrari piscine, amenajare spatii verzi curte, analiza factori de risc, diverse lucrari etc,
- 2015 – suma de .X. lei - lucrari de constructii la piscina și cheltuieli efectuate în luna iunie 2015 cu reparația unui autovehicul care a fost cesionat in luna martie 2015, alte lucrari, etc,

La contestație contestatara a anexat - **ulterior inspecției fiscale**, urmatoarele:

1. Situatie de lucrari investitii in regie proprie, anexa nr.2:

Din analiza anexei “*Situatie de lucrari investitii in regie proprie*” organul de soluționare reține urmatoarele:

- s-a prezentat o situatie de lucrari, comuna pentru 6 obiective de investitie, care poarta semnatura reprezentantului societatii si stampila societatii,
- in forma in care a fost intocmita “*Situatia de lucrari investitii in regie proprie*” aceasta nu reprezinta un document care sa justifice consumurile de materiale, deoarece societatea trebuia sa justifice efectuarea de lucrari de constructii in regie proprie cu personal specializat in lucrari de constructii respectiv, zidari - pentru consumul de balast, fier beton, fier; faiantari pentru montat gresie faianta; parchetari pentru montat parchet; dulgheri pentru montat grinzi de brad, cherestea de brad; instalatori pentru montat instalatii sanitare; specialisti pentru montat burlane, tamplarie PVC; lucratori specializati in montat piscine, etc,

ori din statele de plata nu rezulta ca societatea are angajati, persoane specializate pentru aceste lucrari in regie proprie, sau alte lucrari in subantrepriza,

- societatea nu a prezentat devize de reparatii intocmite de persoane specializate in constructii din care sa rezulte masuratori pentru consumul in detaliu al materialelor / bunurilor si / sau care sa aiba anexate bonuri de consum, care stau la baza darii in consum a acestora, inclusiv inregistrarea cheltuielilor ocazionate cu materialele de constructii si / sau

- alte documente din care sa rezulte ca au fost efectuate lucrari in regie proprie.

- de asemenea la dosarul contestației nu se regăsesc documente care să justifice că societatea a condus contabilitatea de gestiune pe baza de situatii de lucrari pentru a demonstra necesitatea si oportunitatea aprovizionarilor cu cantitatile de materiale, respectiv lucrari de constructii pentru care a angajat costuri pe care sustine ca le-a folosit pentru nevoile proprii la constructii in regie proprie.

Referitor la *“Amenajare spatiu inchiriat in strada .X.”*, societatea a achitat chirie lunara pentru acest spatiu, or din evidenta contabila nu rezulta ca aceste cheltuieli au fost esalonate lunar pentru a diminua cheltuielile cu chiria de catre chiriaș ca urmare a investitiei efectuate, iar amenajarea nu a fost amortizata prin contul 681 *“Cheltuieli cu amortizarea”* .

Referitor la *“Modernizari imobil din Strada .X.”* - imobil situat in strada .X., .X., urmare a unor daune, din continutul Raportului de evaluare tehnica extrajudiciara seria A nr..X./mai 2009 –anexa nr.3, rezulta ca au fost solicitate daune in suma de .X. lei Societatii de Asigurari .X. SA, in baza unui Raport de evaluare intocmit de Societatea .X. Asigurari, ca urmare a unor distrugerii produse in data de 25.12.2008 la imobilul din strada .X., .X., aflat in proprietatea Societatii .X. SRL, a fost anexata la acest raport si situatia lucrarilor de constructii efectuate in suma de .X. lei ca urmare a acestor daune, or aceasta suma nu a influentat baza de impozitare privind profitul impozabil pentru anul 2009 deoarece sumele incasate de societate au fost inregistrate si in contul de venituri – cont 758 *“ Alte venituri din exploatare”*.

Referitor la inchirierea celor doua imobile din Strada .X. si respectiv de pe Str. .X., se reține că acestea au fost inchiriate catre administratorul societatii .X. – Contract nr..X./01.06.2012, anexa 9 – imobilul din .X. strada .X. si catre fiul acesteia .X. – Contract FN /30.06.2011, anexa 9 – imobilul din strada .X., in aceste contracte fiind stabilita o chirie modica (200 euro/luna) care nu corespunde cu pretul pietei fiind facturata sporadic fara consecventa. Astfel, societatea nu a putut demonstra faptul ca investitiile efectuate la imobiliarile corporale respective imbunatatesc parametrii tehnici initiali ai acestora (mai ales prin faptul ca a fost redusa valoarea lor

prin efectuarea unei reevaluări consistente) și conduc la obținerea de beneficii economice viitoare proportionale cu investițiile făcute. Mai mult, urmare a divizării parțiale a SC .X. SRL au fost transferate cele două imobile din .X., strada .X. și strada .X., precum și valoarea imobilizărilor corporale în curs de .X. lei, la alta societate afiliată (Societatea .X. SRL administrată de .X., fiul domnei .X.), iar ulterior SC .X. SRL a intrat în insolvență.

De asemenea la dosarul contestației s-au depus, ulterior inspecției fiscale facturi justificative, respectiv:

- Facturile emise de SC .X. SRL, ce reprezintă cheltuieli de întreținere și reparații pe toată perioada inclusiv ianuarie 2015 – când societatea nu mai avea sediul în strada .X.,
- Factura nr. .X./23.06.2015, ce reprezintă pavaj beton – la această dată societatea nu mai avea sediul în strada .X.,
- Factura nr. .X./30.06.2014 emisă de Societatea .X., ce reprezintă avans mobilier, la această dată societatea nu a mai avut sediul în strada Divizia 9 Cavalerie,
- Factura nr. .X./07.09.2013 emisă de Societatea .X. SRL ce reprezintă covoare, la această dată societatea nu mai avea sediul în strada .X.,
- Factura nr. .X./27.08.2013 emisă de Societatea .X. SRL ce reprezintă materiale sanitare – la această dată societatea nu mai avea sediul în strada .X.,
- Fact nr. .X./02.07 2013, emisă de Societatea .X. SRL ce reprezintă lucrări de construcții camera tehnică – societatea nu mai avea sediul în strada .X.,
- Fact. .X./07.05 2013 înreg în iulie 2013, emisă de Societatea .X. SRL – ce reprezintă proiectare, la această dată societatea nu mai avea sediul în strada .X..

Totodată, organul de soluționare reține că din totalul cheltuielilor angajate pentru cele 2 imobile plus amenajările organelor de inspecție fiscală au considerat nedeductibile doar o parte din acestea, respectiv cele care nu sunt efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Referitor la Factura seria .X. nr. .X./27.01.2010, ce reprezintă “criblura” și factura seria .X. nr. .X./28.06.2013, ce reprezintă “.X.” anexa nr.6 și anexa nr.8, societatea nu a dovedit că materialele de construcții au fost achiziționate pentru a fi vândute, deoarece din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă că au fost înregistrate stocuri la aceste produse, prin urmare rezultă ca aceste materiale au fost consumate.

În ceea ce privește anexele 23 și 23/a – Contracte, depuse de contestatară la dosarul cauzei, se reține că societatea a prezentat ulterior încheierii inspecției fiscale mai multe contracte dar la acestea nu au fost anexate rapoarte de lucru, devize de reparații, situații de lucrări, studii de

piata, etc, asa cum prevede Titlul II, pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din cele de mai sus rezulta ca societatea nu prezentat nici in timpul verificarilor, nici odata cu depunerea contestatiei, devize de lucrari (antecalculatii), situatii de lucrari sau rapoarte de lucru prin care sa se nominalizeze lucrarile efectuate si nici o situatie comparativa intre consumurile normate si consumurile efective inregistrate in evidenta contabila pentru justificarea tehnica a acestora.

Astfel, pentru a justifica darea in consum a materialelor de constructii, precum si modul de utilizare a bunurile achizitionate, in valoare de .X. lei aferenta perioadei 01.01.2009 – 25.06.2015 societatea nu a prezentat la dosarul cauzei documente din care să rezulte repartizarea costurilor de amenajare pe fiecare obiectiv si incorporarea acestor materiale de constructii in fiecare obiectiv de investitie, respectiv Procese verbale de receptie care sa probeze efectuarea lucrarilor respective, acceptarea de beneficiar a lucrarilor, devize oferta, din care sa rezulte eventuale masuratori si/sau costul lucrarilor (costuri directe, consumuri in detaliu al materialelor/bunurilor, tariful practicat pentru manopera, costurile indirecte, etc.), respectiv alte documente din care sa rezulte ca au fost efectuate lucrari in regie proprie, state de salarii din care sa rezulte salariati specializati in constructii. Mai mult, din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta ca societatea a inregistrat si alte cheltuieli, respectiv în luna iunie 2015, cheltuieli legate de un autovehicul care a fost cesionat in luna martie 2015.

De asemenea societatea nu a condus contabilitatea de gestiune pe baza de situatii de lucrari pentru a demonstra necesitatea si oportunitatea aprovizionarilor cu cantitatile de materiale, respectiv lucrari de constructii pentru care a angajat costuri pe care sustine ca le-a folosit pentru nevoile proprii la constructii in regie proprie.

Mai mult, în ceea ce privește tratamentul fiscal al prestarilor de servicii cu amenajarea celor doua imobile, se reține că aceste costuri reprezentand materiale de constructii si prestari de servicii, societatea contestatară precizeaza: *“Societatea a inregistrat lunar valoarea imobilizarilor corporale in curs de executie efectuate in regie proprie prin notele contabile 231=722 (...)”*, or societatea contestatară nu a prezentat documente din care sa rezulte ca au fost efectuate lucrari in regie proprie, respectiv state de salarii din care sa rezulte salariati specializati in constructii, etc. sau in subantrepriza,

În ceea ce privește afirmația potrivit căreia cheltuielile privind lucrări de construcții – montaj, amenajări, achiziții de bunuri pentru locațiile sus menționate, sunt justificate, întrucât *“reprezintă cheltuieli cu bunuri utilizate în activitatea administrativă a societății, necesare pentru realizarea obiectului de activitate al societății”*, organul de soluționare reține că acestea nu sunt suficiente pentru a justifica cheltuielile în cauză, întrucât cheltuielile angajate cu cele două obiective de investiții nu pot fi justificate în sensul obținerii de venituri impozabile ceea ce duce la concluzia ca aceste imobile și cheltuielile aferente **sunt efectuate în favoarea asociatului unic.**

În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./31.08.2015 în suma de .X. lei, se reține că societatea contestată prezintă în contestație, următoarea mențiune *“au fost utilizate în folosul operațiunilor 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, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

La paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii .**

În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

În ceea ce privește susținerea contestației, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală în mod eronat au procedat la eliminarea TVA aferentă unor obiective de investiții care au fost sedii sociale ale societății sau au fost închiriate/ipotecate pentru obținerea unor linii de creditare, se reține că nu poate fi reținută în soluționarea cauzei deoarece, persoanele impozabile **au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată** aferentă achizițiilor de bunuri și servicii **numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Or, din contractele de închiriere se poate observa faptul că imobilele respective au fost închiriate parțial, iar veniturile din închirieri au avut un caracter sporadic și nu la valoarea pieteii (200 euro + TVA pe lună) pentru un imobil cu amenajările și dotările respective, pentru amenajarea

carora societatea a dedus TVA sustinand ca achizitiile respective au fost destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile si pentru activitatea administrativa.

Mai mult, nu au fost prezentate documente justificative constand in anexe, schite/proiecte, situatii de lucrari, devize, etc., pentru diverse bunuri si servicii pe care contestatara sustine ca le-a inregistrat in conturi de imobilizari (cum ar fi: materiale de constructii gen gresie, faianta, obiecte sanitare, materiale pentru pardoseli calde sau reci, respectiv diverse tipuri de mobilier sau aparatura electrocasnica toate concepute/destinate pentru uz casnic si nu pentru birou, piscina si respectiv servicii de intretinere a piscinei, amenjare gradina si curte, covoare, etc.), care nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii sau pentru activitatea administrativa a societatii, respectiv nu au fost/nu sunt utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere pentru societatea verificata contrar prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile/bunurile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective si au fost necesare**, aspect nedovedit nici in timpul inspectiei fiscale si nici in sustinerea cauzei expuse in cadrul contestatiei.

In concluzie, se retine ca societatea nu dovedeste cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedeste ca acestea respecta prevederile legale in materie, obligatie ce-i revine potrivit legii, asa cum s-a pronuntat si Inalta Curte de Casație si Justitie prin Decizia nr.1325/2012, irevocabila, intr-o speța similară. Astfel, Inalta Curte de Casație si Justitie retine ca „*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 serviciilor respective*”.

In ceea ce privește cheltuielile inscrise in factura nr. .X./22.12.2009 si .X./22.01.2010, emise de furnizorul .X. SRL, societatea considera pe de o parte ca aceste cheltuieli reprezinta costuri de transport balast, afirmand ca: *“in fapt reprezinta costuri de transport balast conform contractului de prestari servicii de transport din 01.12.2009”*, iar pe de alta parte societatea precizeaza ca: *“acest material”* a fost inregistrat in contul .X. *“Diferente de pret la materiale”* iar ulterior s-a vandut cu factura nr..X./27.01.2010 către SC .X. SRL.

Or, din documentele aflate la dosarul cauzei se retine ca aceasta suma a fost inregistrata in evidenta contabila a societatii in rulajul debitor

al contului 602 "Cheltuieli cu materialele" pentru care a fost pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală factura nr. .X./22.01.2010, care la rubrica "Denumirea produselor sau serviciilor" are înscris – produsul balast, iar valoarea totală de .X. lei a fost cuprinsă în costurile de amenajare aferente celor două imobile menționate mai sus, pe care societatea nu poate să le justifice cu documente care să probeze efectuarea lucrărilor respective în perioada 01.01.2010 – 30.09.2010.

Mai mult, la dosarul cauzei nu se regăsește contractul de prestări servicii de transport din 01.12.2009 și nici facturile care să justifice vânzarea ulterioară/descărcarea din gestiune a balastului, factura nr. .X./27.01.2010 emisă către SC .X. SRL prezintă produsul .X. în valoare de .X. lei.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea 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 și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar aferent **cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, motiv pentru care, în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de **SC .X. SRL** pentru acest capăt de cerere.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru accesoriile aferente impozitului pe profit și TVA.

2. În ceea ce privește cheltuielile cu provizioanele constituite pentru creanțele preluate aferente anului 2014 în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă respectivele cheltuieli se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, în condițiile în care societatea nu face dovada că provizioanele îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de lege, aferente perioadei verificate.

În fapt, în perioada analizată, SC .X. SRL a efectuat achiziții de combustibili de la Societatea .X. SRL .X., produs care este comercializat cu ridicata la diferiți clienți din agricultura, iar în vederea asigurării rîndirii livrarilor de combustibil în timpul campaniilor agricole la acești clienți din agricultura, societatea a contractat mai multe credite și linii de credit de la Banca .X. Sucursala .X. pentru garantarea acestor credite fiind necesară asigurarea activității societății.

SC .X. SRL a încheiat Contractul de asigurare de credit comercial nr. .X. și Actul adițional nr. .X. din data de 19.06.2014 (care prelungeste contractul inițial pentru perioada 15.06.2014 – 14.06.2015) încheiat cu Societatea .X. SA (denumită în continuare “.X.”) din Franta, Sucursala .X., având CIF .X., obiectul contractului fiind preluarea riscului de neplata a creanțelor față de Societatea .X. SRL.

În baza acestui contract, Societatea “.X.” a emis în perioada analizată, lunar, facturi către SC .X. SRL în care la rubrica “*Specificatie*” este înscrisă “*Limite credit*”, iar în anexele la facturi sunt precizați clienții asigurați.

Din balanța de verificare întocmită la 31.12.2014 a rezultat că SC .X. SRL a constituit și a înregistrat provizioane din valoarea creanțelor asupra clienților prin debitul contului 681.4 “*Cheltuieli de exploatare privind deprecierea activelor*” în valoare de X. lei, aceeași sumă fiind înregistrată și în creditul contului 491 “*Provizioane pentru deprecierea creanțe – clienți*”,

În ultima Declarație rectificativă privind impozitul pe profit - cod 101 depusă și înregistrată la organul fiscal sub nr. .X./31.07.2015, societatea a înregistrat:

- cheltuieli cu provizioanele în suma de .X. lei considerate nedeductibile fiscal, înscrise la rîndul 32 “*Cheltuieli cu provizioanele care depășesc limita prevăzută de lege*” din declarație și
- suma de .X. lei ce reprezintă provizioane din valoarea creanțelor asupra clienților neincasate într-o perioadă ce depășește 270 zile, considerată deductibilă fiscal, înscrisă atât la rîndul 2 “*Cheltuieli din exploatare*”, cât și la rîndul 17 “*Provizioane fiscale*” din declarație.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(3) *Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*
g) *cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22*”,
iar la art.22 alin.1 lit.c) din același act normativ, se prevede:

(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:(...)

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;

2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;

3. nu sunt garantate de altă persoană;

4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;

5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;”.

Creantele neincasate pot fi trecute pe cheltuieli care pot fi și deductibile în anumite situații. De asemenea, pentru creantele neincasate putem constitui provizioane deductibile în anumite limite prevăzute de Codul fiscal.

Se reține că din punct de vedere fiscal, sunt recunoscute la calculul impozitului pe profit provizioane constituite în limita unui procent din valoarea creanțelor asupra clienților și care îndeplinesc anumite condiții.

Având în vedere prevederile invocate mai sus, se reține că la calculul profitului impozabil sunt deductibile fiscal în limita de 30% începând cu 01.01.2006 provizioanele pentru clienții neîncasați pe bază de facturi, și care îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute la art.22 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține faptul că în contractul de asigurare de risc comercial nr..X. încheiat cu .X. se precizează limita discreționară este pentru „toate datoriile în baza oricăror contracte de vânzare (...)” în condițiile în care precizarea contestată cu privire la contractul de asigurare de risc comercial sus menționat, „nu are ca obiect asigurarea întregului portofoliu de clienți al societății noastre (...). Asiguratorul acordă limite de asigurare care se stabileau în funcție de ratingul acordat respectivului client, ca urmare a unei analize financiare efectuate de specialiștii .X. și care stabilea nivelul de bonitate și solvabilitate al clientului. (...) prin urmare numai o parte a clienților au fost asigurați și anume aceia care obțineau un scoring de cel puțin 4 conform unui rating intern .X.” fără a fi prezentate aceste analize financiare și liste cu clienții asigurați.

Având în vedere că cele 5 condiții prevăzute de art.22 alin.1 lit.c) din

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt îndeplinite cumulativ, respectiv pentru faptul că provizioanele constituite sunt garantate cu garanții reale imobiliare, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu provizioanele ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Mai mult, în ultima Declarație rectificativă privind impozitul pe profit - cod 101 depusă și înregistrată la organul fiscal sub nr. .X./31.07.2015, societatea a înregistrat :

- cheltuieli cu provizioanele în suma de .X. lei considerate nedeductibile fiscal, înscrise la rândul 32 "*Cheltuieli cu provizioanele care depășesc limita prevăzută de lege*" din declarație și
- suma de .X. lei ce reprezintă provizioane din valoarea creanțelor asupra clienților neîncașate într-o perioadă ce depășește 270 zile, considerată deductibilă fiscal, înscrisă atât la rândul 2 "*Cheltuieli din exploatare*", cât și la rândul 17 "*Provizioane fiscale*" din declarație.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei, a fost înregistrată eronat în ultima Declarație rectificativă privind impozitul pe profit - cod 101, depusă și înregistrată la organul fiscal sub nr. .X./31.07.2015, la rândul 17 "*Provizioane fiscale*", această sumă fiind cuprinsă și în totalul deducerilor (rândul 19) având ca efect diminuarea eronată a rezultatului brut al anului 2014.

Or, din instrucțiunile de completare a formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*" din OPANAF nr.4024/2014 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.950/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă rezulta că la rândul 17 "*Provizioane fiscale*" din declarație:

"Rândul 17 - se înscriu din punct de vedere fiscal provizioanele constituite potrivit art. 22 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, altele decât cele care sunt înregistrate pe cheltuieli de exploatare la rândul 2 din formular.", fapt pentru care nu se reține mențiunea contestată potrivit căreia „suma de .X. lei reprezentând provizioane deduse de societate și înscrisă la rd.17 în declarația 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2014, nu a dus la diminuarea eronată a rezultatului brut al anului 2014 și la majorarea nejustificată a pierderii fiscale a anului 2014 cu această sumă, astfel încât pierderea fiscală a anului 2014 în sumă de .X. lei este corectă."

Din balanța de verificare întocmită la 31.12.2014 rezulta că totalul cheltuielilor înregistrate de societate este în suma de .X. lei, iar din ultima declarație cod 101, rectificativă, rezulta că totalul cheltuielilor declarate pentru anul 2014 sunt în suma de .X. lei, prin urmare aceste cheltuieli

(conform balanta si conform declaratie) contin si suma inregistrata in contul 681 "*Cheltuieli de exploatare privind deprecierea activelor*" de .X. lei (.X. lei considerate nedeductibile fiscal + .X. lei considerate deductibile fiscal).

În baza celor precizate, a documentelor anexate la dosarul cauzei, prevederilor legale în vigoare în perioada verificată, precum și pentru faptul că societatea nu prezintă o altă situație de fapt decât cea consemnată de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*", coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: "*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 atacat*", se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL pentru cheltuielile cu provizioane aferente creanțelor preluate în suma de **.X. lei**.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru accesoriile aferente acestui impozit.

3. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de consultanță în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă prestarea efectivă și necesitatea serviciilor de consultanță.

În fapt, SC .X. SRL a înregistrat în luna octombrie 2014 în evidența contabilă, în contul 628 "*Alte cheltuieli cu servicii executate de terti*" o factura de achiziție ce reprezintă cheltuieli cu serviciile de consultanță contabilă și financiară în suma de **.X. lei**.

Serviciile de consultanță contabilă și financiară au fost facturate de doamna **.X. – EXPERT CONTABIL**, CIF .X., în baza contractului de prestări servicii nr. .X./10.01.2014, pentru perioada de 1 an de la data semnării contractului, în valoare totală de .X. euro, (fără TVA), la cursul 1 Euro = 4,45 lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X. SRL a inregistrat eronat cheltuieli cu serviciile de consultanta in baza contractului sus menționat, întrucat societatea nu a prezentat documente care sa ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate, respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare, acestea fiind nedeductibile conform art.21 alin.4) lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.44 și pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“(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;”

coroborate cu prevederile art.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizeaza:

“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.”

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevazute la articolele de lege mai sus citate, respectiv existenta contractelor si prestarea efectiva a serviciilor, contribuabilul avand obligatia sa probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activitatilor desfasurate.

Conform Raportului de inspectie fiscală nr.F-MC .X./31.08.2015, se reține că în luna octombrie societatea a inregistrat in evidenta contabila, in contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii la terti”, o factură de achizitie ce reprezinta cheltuieli cu consultanta contabila si financiara in suma de .X. lei, pentru care *“Prestatorul se obliga sa efectueze clientului sau urmatoarele servicii :*

- verificarea si certificarea inregistrarilor in contabilitate, potrivit Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata;

- *consultanta contabila si financiara;*
- *efectuarea potrivit termenilor angajamentului conveniti cu clientul sub forma unor opinii (solutii) punctuale in legatura cu "tema" ceruta;*
- *consultanta resurse umane;*
- *servicii relationare cu debitorii."* și pentru care nu au fost anexate documente din care sa rezulte justificarea prestării efective a serviciilor, respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare.

Ulterior inspecției fiscale, respectiv la contestație, SC .X. SRL a prezentat in sustinerea contestatiei pentru justificarea serviciilor prestate Contractul de prestări servicii nr. .X./10.01.2014 încheiat cu .X. – expert contabil, Raportul de activitate SC .X. SRL – consultant .X., raport de activitate 06.01.2014-31.01.2014, 01.02.2014-31.03.2014, 01.04.2014-31.05.2014, 01.06.2014-31.08.2014, 01.09.2014-31.10.2014.

Totodată, la dosarul cauzei se regăsește Raportul auditorului independent din data de 21.03.2014 avizat de .X. SRL, Bilant 31.12.2013, Contul de profit și pierdere la 31.12.2013, Date informative la 31.12.2013, Situația activelor imobilizate la 31.12.2013, Situația fluxurilor de numerar, Situația modificărilor capitalului propriu, etc, avizate de .X. -Expert contabil.

Din dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./31.08.2015, contestația societății cu anexele aferente, adresa DGAMC nr. .X./09.12.2015, organul de soluționare, reține următoarele:

- din "*Fisa tertii – furnizori*" întocmită de societate, d-na .X. in calitate de expert contabil, a încasat de la SC .X. SRL in perioada august 2014 – iunie 2015 suma de .X. lei, pentru o perioada de 11 luni, in medie .X. lei pe luna,
- din suma de .X. lei, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal suma de .X. lei aferenta facturii nr..X./21.10.2014 emisa de .X. - Expert contabil catre SC .X. SRL, in baza contractului nr. .X./10.01.2014, ce reprezinta prestari de servicii contabile, conform Contract nr. .X./10.01.2014, pretul acestor servicii fiind in suma de .X. lei (echivalent a .X. euro), pentru care societatea nu a prezentat documente justificative la nivelul acestei sume achitate la data inspecției fiscale,
- ulterior, la dosarul contestatiei, societatea a prezentat Rapoartele de activitate ale d-nei .X., anexa nr.18, care la punctul 1 contine o introducere privind descrierea SC .X. SRL (6 pagini) iar la punctul 2 un Raport de activitate, pentru "*intervalul de activitate*" 06.01.2014 – 31.01.2014, din care rezulta o analiza a situatiilor financiare ale "*anilor anteriori*" analiza capacitatii societatii de a inregistra profit, analiza dinamicii, structurii si calificarii resurselor umane, etc, total 3 pagini, iar ca prima masura a fost propusa **reducerea personalului si implicit cheltuielile cu salariile si**

indemnizatiile personalului, în condițiile în care aceasta a facturat, aferent unui singur contract suma de .X. lei - echivalent a .X. euro,

- in Raportul de activitate al d-nei .X., este in scris faptul ca a certificat depunerea bilantului contabil pentru anul 2013, citat: *“Asadar, dupa verificarea fiselor, cheltuielilor si veniturilor, analizarea costurilor de clienti, de debitori, de creditori, de impozite si taxe, am certificat depunerea bilantului contabil. Acesta a fost depus in data de 24.03.2014”*, or aceasta afirmatie nu poate fi reținută întrucât doamna .X. a avut calitatea de colaborator al SC .X. SRL incepand cu data de 10 ianuarie 2014 conform contractului nr. .X./10.01.2014 iar Bilantul contabil si Contul de profit si pierdere, pentru anul 2013 au fost intocmite si certificate de catre d-na .X. - Expert contabil, aceasta rezultand atat din “Bilantul la data de 31.12.2013” cat si din anexele la acesta respectiv “Contul de profit si pierdere”, “Date informative la data de 31.12.2013” depuse pentru anul 2013, anexa nr.18.
- raportul de activitate pentru intervalul 01.04.2014-31.05.2014 conține *“În această perioadă am verificat și examinat periodic balanțele de verificare sintetice și analitice. De asemenea, am intermediat o nouă colaborare între SC .X. SRL și SC .X. SRL. Am organizat 3 întâlniri între reprezentanții celor două societăți, după care s-a ajuns la un comun acord, încheindu-se contractul nr..X./20.05.2014”*, or contractul de comodat încheiat cu SC .X. SRL, nu este semnat și ștampilat de SC .X. SRL, nu se poate identifica numarul de înregistrare. Mai mult, este prezentată și anexa nr.1 la contractul de comodat nr..X./20.05.2014, cu SC .X. SRL, or în raportul de activitate se face referire la contractul nr..X./20.05.2015,
- raportul de activitate pentru intervalul 01.06.2014-31.08.2014 conține *“În această perioadă am verificat și certificat depunerea bilanțelor de verificare aferente lunilor mai, iunie și iulie. De asemena, după verificarea fișelor, cheltuielilor și veniturilor, analizarea conturilor de clienți, de debitori, de impozite și taxe, am certificat depunerea raportării contabile pentru data de 30.06.2014”*, or Bilanțul contabil la 30.06.2014, Situația activelor, datoriilor și Capitalurilor proprii la 30.06.2014, Contul de profit și pierdere la 30.06.2014 au fost semnate de expert contabil .X., fără a fi *“certificate”* de către d-na .X..
- in toata perioada verificata 2009 – 25.06.2015 societatea a avut incadrat personal de specialitate pentru evidenta contabila primara, conform organigramei societatii, anexata la dosarul contestatiei, iar pe toata perioada derularii inspectiei fiscale personalul contabil format din doua contabile angajate cu contract de munca au pus la dispozitie documentele societatii si au dat explicatii pertinente in legatura cu acestea, cele doua contabile conducand si evidenta contabilă pana la nivel de balanta de verificare.

Din analiza documentelor prezentate de contestatoare reiese că:

- activitățile desfășurate se confundă cu obligațiile specifice personalului contabil potrivit contractelor de muncă pentru care au fost remunerate;

- rapoartele prezentate conțin inadvertențe, documentele contabile la care fac referire rapoartele de activitate, nu sunt certificate de d-na .X.

- s-au produs confuzii în întocmirea contractelor și documentelor justificative

- toate rapoartele de activitate nu cuprind date referitoare termene de execuție și nici date cu privire la defalcarea cheltuielilor pe întreaga durată de desfășurare a contractului;

- nu au fost atașate la rapoartele de activitate documente din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv, respectiv studii, contracte încheiate în urma negocierilor, propunerile făcute de consultant și materializarea acestora dacă a avut loc, procese verbale de negociere cu potențiali investitori, alte materiale

În ceea ce privește necesitatea acestor servicii de consultanță, prin contestație se precizează că *„serviciile prestate în baza acestui contract constau în verificări ale înregistrărilor contabile ale anului 2013 și certificarea situațiilor financiare aferente, verificarea înregistrărilor contabile ale primelor trei trimestre ale anului 2014 și certificarea raportării semestriale la 30.06.2014, analize ale indicatorilor financiari, propuneri de soluții de eficientizare a activității și reducere a costurilor. Atașăm prezentei, copie a raportului efectuat de prestatorul de servicii.”* și *„justifică necesitatea contractării acestor servicii raportat la situația dificilă a societății care a început în anul 2014 și care a necesitat măsuri suplimentare de certificare a aspectelor financiare, de consultanță și management, care să creeze premisele obținerii unor finanțări bancare suplimentare sau infuzii de capital, pentru evitarea intrării societății într-un blocaj financiar”*.

Ca urmare a celor prezentate nu pot fi reținute argumentele contestatoarei întrucât, din analizarea documentelor prezentate de societate nu rezultă prestarea efectivă a serviciilor precizate în rapoartele de activitate iar aceste rapoarte de activitate rezultă că acestea fie nu sunt incidente prestărilor de servicii contractate, fie nu fac dovada prestării efective și a contribuției concrete a d-na .X. care să justifice cheltuielile achitate de societate, fie nu au fost prezentate astfel de documente care să justifice prestarea serviciilor în scopul operațiunilor taxabile.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de consultanță în sumă de .X. lei.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru accesoriile aferente acestui impozit.

4. In ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și TVA în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor calculul profitului impozabil, respectiv cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care contestatara nu justifică necesitatea achiziției acestor servicii pentru activitatea sa economică, respectiv nu rezultă că serviciile sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății, ci au fost achiziționate pentru persoane care nu sunt angajați societății.

În fapt, societatea a achiziționat în anul 2015 servicii de „cazare” în baza facturilor nr..X., .X./24.03.2015, .X./22.03.2015 emise de SC .X. SRL în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei și „bilete de avion” în baza facturilor nr..X./23.03.2015, nr..X./05.03.2015, nr..X./23.03.2015 emise de SC .X. SRL în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile întrucât societatea în timpul inspecției fiscale nu a justificat cu documente necesitatea achiziționării serviciilor, **acestea fiind efectuate pentru persoane care nu sunt angajați ai societății**, și nici nu au condus la obținerea unor beneficii reale potrivit prevederilor art.21 alin.1 și alin.4 lit.e din Legea nr.571/2003 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă în sumă de .X. lei, nefiind respectate prevederile art.145 alin.2 lit.a și alin.5 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederile legale:

a) în materia impozitului pe profit:

- **art.21 alin.1** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„(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.”, coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

„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.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, 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, iar 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.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

- **art.21 alin.4 lit.e)** din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

“e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;”

colaborate cu pct.43 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizari:

“43. Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanți, în favoarea acestora;

b) bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora;

c) cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora;

*d) *** Abrogată*

e) alte cheltuieli în favoarea acestora.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, cheltuielile efectuate “în favoarea” asociațiilor sau acționarilor iau forma unor plăți făcute pentru aceștia, la un nivel superior, constituind actul anormal de gestiune, care nu este făcut în interesul întreprinderii, ci al asociațiilor.

b) in materia taxei pe valoarea adaugata sunt aplicabile prevederile art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

Avand in vedere prevederile legale precizate mai sus, se retine ca legiuitorul a conditionat exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru taxa aferenta serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul unei persoane impozabile, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, de existenta unei facturi completate cu informatiile obligatorii prevăzute de lege, de inregistrarea taxei în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei, și de utilizarea achiziției in folosul operatiunilor sale taxabile, condiții ce trebuie îndeplinite cumulativ.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.MC .X./31.08.2015, se reține că societatea a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei și a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturi reprezentând prestări servicii, respectiv servicii de cazare și bilete de avion **pentru persoane care nu sunt angajați ai societății**, achiziții care nu concură la obținerea de venituri taxabile, nefiind indispensabile în activitatea contestatorului.

Se reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală, în ceea ce privește cheltuielile cu aceste achiziții, au constatat că societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât nu justifică cu documente că aceste servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie **să facă dovada** că acestea sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor sale taxabile**. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

În ceea ce privește aplicarea prevederilor art.145 alin.5 lit.a) din același act normativ:

“5) Nu sunt deductibile:

a) *taxa aferentă sumelor achitate în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, precum și taxa aferentă sumelor încasate în numele și în contul altei persoane, care nu sunt incluse în baza de impozitare a livrărilor/prestărilor efectuate conform art.137 alin.(3) lit. e);(...)*”, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a justificat achiziția acestor servicii care au fost prestate unor persoane care nu sunt angajații societății, deci în folosul operațiunilor sale taxabile.

Argumentul contestatoarei cu privire la faptul că *“aceste servicii constând în cazarea și decontarea biletelor de avion partenerilor de afaceri ai societății sunt aferente realizării obiectului de activitate al societății, prin urmare aferente operațiunilor taxabile”*, respectiv *“sumele respective au fost înregistrate în contabilitate în baza facturilor legal emise de furnizor”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care în timpul inspecției fiscale și nici la contestație, nu au fost prezentate documente din care să rezulte modul în care aceste servicii contribuie la desfășurarea activității curente a societății.

Totodată, organul de soluționare reține că facturile nr..X./23.03.2015, nr..X./05.03.2015 prezintă costul a câte 2 bilete de avion, pentru care organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile doar costul biletele de avion aferente persoanelor .X. și .X., care nu sunt angajații societății, respectiv cele care nu sunt efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, iar pentru cele două bilete de avion ale d-nei .X., care are calitatea de administrator special, nu au considerat cheltuieli deductibile și TVA cu drept de deducere.

Mai mult, din documentele anexate la dosarul cauzei se reține ca organele de inspecție fiscală au stabilit prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./31.08.2015, TVA nedeductibilă fiscal pentru cheltuielile cu serviciile prestate partenerilor de afaceri, potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a) și alin.5 lit.a) din Codul fiscal, întrucât din documentele justificative prezentate, nu rezulta ca acestea sunt în folosul activității sale economice, neputându-se stabili scopul acestora.

Având în vedere aspectele menționate, coroborate cu prevederile paragrafelor 23 și 24 din cazul C110/94 (INZO), respectiv paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că *“este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii”*, respectiv coroborat cu art.4 din Directiva 112/2006/CE care stipulează că autoritățile fiscale pot solicita dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

Mai mult, în vederea demonstrării necesității achiziției unor astfel de servicii în scopul operațiunilor taxabile societatea trebuia să prezinte

documente justificative, în același sens fiind 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.

Prin urmare, întrucât societatea nu face dovada cu documente privind necesitatea efectuării acestor servicii în folosul operațiunilor taxabile ale organizației, respectiv nu se justifică obținerea de venituri impozabile, se reține că în mod legal 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 sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente impozitului pe profit și TVA.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, se :

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./31.08.2015*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./31.08.2015* încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe profit;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente impozitului;
- **.X. lei** TVA;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente 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.**