

**D E C I Z I A nr.3699 din 2017**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**X SRL Arad,**  
prin Cabinet de Avocat Asociate  
**Y**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub  
nr.TMR\_DGR .../...2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.ARG\_AIF .../...2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Inspecție Fiscală asupra contestației formulate de **X SRL**, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr... și CUI ..., cu sediul în municipiul ..., județul Arad și domiciliul procesual ales la Cabinete de Avocat Asociate Y, municipiul ..., județul Arad, înregistrată la A.J.F.P. Arad sub nr.ARG\_AIF .../...2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../...2017.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../...2017, acte administrative fiscale emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma de ... lei, reprezentând:**

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

De asemenea, **X SRL** a înțeles să conteste obligațiile fiscale accesorii calculate pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de avans emise de către A SRL și B SRL, ulterior stornate și fără a se concretiza în livrări de bunuri sau prestări de servicii.

**Referitor la contestarea Deciziei de impunere nr.../...2017 sub aspectul obligațiilor fiscale accesorii**, se rețin următoarele:

Prin contestația formulată și a precizărilor pentru fiecare punct contestat, societatea petentă contestă obligațiile fiscale accesorii calculate pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de avans emise de către A SRL și B SRL, ulterior stornate și fără a se concretiza în livrări de bunuri sau prestări de servicii.

Prin Decizia de impunere nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de către A.J.F.P. Arad - Activitatea de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit că **X SRL** nu își poate exercita dreptul de deducere a taxei pe perioada cuprinsă între data emiterii și data stornării facturilor de avans.

Având în vedere faptul că facturile de avans au fost stornate și nu au fost emise alte facturi privind livrări de bunuri sau prestări de servicii, s-a reținut că societatea a dedus în mod nelegal TVA în sumă totală de ... lei, încălcând prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: “*Obiectul inspecției fiscale*

(1) *Inspeția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”*

Ca urmare, procedura de contestare a acestora se poate realiza numai prin indicarea de către X SRL a numărului și datei actului administrativ fiscal - titlu de creanță în condițiile legii - în care sunt înscrise acestea, având în vedere că inspeția fiscală nu are competența conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală de a determina obligații fiscale accesorii.

În drept, în conformitate cu prevederile art.269 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: “*Forma și conținutul contestației*

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

b) *obiectul contestației; (...)*

(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”*

Potrivit prevederilor pct.11.1. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“11. *Instrucțiuni pentru aplicarea art.279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

11.1. *Contestația poate fi respinsă ca: (...)*

c) *fîind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat; (...)*”

Față de cele prezentate, în condițiile în care, prin Decizia de impunere nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, nu s-au stabilit obligații fiscale accesorii, rezultă că, pentru capătul de cerere privind accesoriile calculate pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de avans emise de către A SRL și B SRL, ulterior stornate și fără a se concretiza în livrări de bunuri sau prestări de servicii, contestația formulată urmează a fi respinsă ca fără obiect, D.G.R.F.P. Timișoara, ca organ competent conform art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, urmând a proceda la analizarea contestației în ceea ce privește obligațiile fiscale principale de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, stabilite prin Decizia de impunere nr.../...2017.

***Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad - Activitatea de inspecție fiscală, se rețin următoarele:***

Prin Decizia de impunere nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, s-au stabilit obligații fiscale principale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

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

Având în vedere că societatea contestatară a solicitat *admiterea și revocarea/desființarea parțială de decizie de impunere contestată* pentru motivele și operațiunile înregistrate, așa cum au fost ele detaliate în cuprinsul contestației, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara cu adresa nr.TMR\_DGR .../...2017, în considerarea dispozițiilor exprese ale art.269 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a solicitat în completarea contestației depusă inițial, precizarea sumei totale contestate, individualizată pe categorii de creanțe fiscale.

De asemenea, s-a solicitat reprezentantului societății contestatate, să facă dovada calității de împuternicit al acesteia.

Totodată, în considerarea dispozițiilor art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și având în vedere prevederile art.269 alin.(1) lit.d), coroborate cu prevederile art.73 alin.(1) din același act normativ, s-a adus la cunoștința reprezentantului petentei că are posibilitatea de a depune probe în susținerea cauzei.

Cu adresa FN din data de 18.07.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../...2017, avocat Y a completat dosarul cauzei cu cele solicitate, depunând contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../...2017, contestată în parte, cu precizări la fiecare punct contestat, în sensul că a indicat la fiecare punct suma contestată și anexa cu documente justificative pe care a înțeles să le depună în probațiune.

Având în vedere contestația individualizată pe categorii de creanțe fiscale principale și anexată la adresa FN din data de 18.07.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../...2017, **X SRL** contestă parțial Decizia de impunere nr.../...2017 respectiv, obligații fiscale principale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere nr.../...2017, respectiv data de 20.03.2017 și data predării contestației, cu adresă recomandată la Oficiul Poștal, respectiv data de 20.04.2017, așa cum reiese din plicul aflat în original la dosarul cauzei.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura reprezentantului legal, avocat Y, la dosarul contestației fiind depusă împuternicirea avocațială în original, în conformitate cu prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I. Prin contestația formulată, societatea contestatoarea solicită admiterea contestației și revocarea/desființarea parțială a deciziei de impunere ca fiind netemeinică și nelegală, aducând în susținere următoarele motivații:**

Ținând cont că urmare contestației depusă și înregistrată la A.J.F.P. Arad sub nr.ARG\_AIF .../...2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../...2017, petentei i s-a solicitat în completarea acesteia, precizarea sumei totale contestate, individualizată pe categorii de creanțe fiscale iar, la adresa FN din data de 18.07.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../...2017, petenta a anexat contestația prin care a precizat suma totală contestată, individualizată pe categorii de creanțe fiscale principale și care are ca obiect doar anumite capete de cerere din contestația inițială, se vor reține strict aspectele cu privire la operațiunile contestate, așa cum au fost ele detaliate în cuprinsul acesteia.

**Cu privire la impozitul pe profit**

**1. Referitor la situația antecontractului de vânzare-cumpărare încheiat cu numiții ... și ...**

În cazul acestui contract, cheltuielile au fost calificate drept cheltuieli nedeductibile în baza unor motive pur formale, fără nicio relevanță sub aspectul fondului dreptului de deducere.

Motivul de nedeductibilitate invocat, art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal nu are nicio legătură cu starea de fapt reținută, în sensul că în cazul din speța nu se pune problema ca aceste cheltuieli să fi fost înregistrate în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ, arătând în continuare că documentul justificativ este însuși antecontractul de vânzare-cumpărare care la pct.5 - Clauza penală, prevede că în situația neplății întregii diferențe de preț la scadența convenită, promitenții-vânzători aveau dreptul să rețină toate sumele încasate până la momentul respectiv, avansurile în sumă totală de ... euro, cu titlu de penalitate contractuală și pierdute de Societate ca urmare a rezoluțiunii antecontractului pentru neplata integrală a prețului.

Pe de altă parte, vis-a-vis de pretextul invocat pentru tratarea ca nedeductibile a acestor cheltuieli - și anume faptul că suma avansurilor nu a fost înregistrată ca și cheltuielă în contabilitatea lunii septembrie 2009, cum era normal, ci s-a reflectat în contabilitate treptat pe parcursul unei perioade de 6 luni din anul 2011, fiind transferată pe cheltuieli prin intermediul mai multor conturi contabile - aceasta vizează o problemă pur contabilă, fără nicio relevanță sub aspect fiscal care nu a făcut decât să avantajeze organul fiscal.

Cât privește argumentația expusă de echipa de inspecție fiscală potrivit căreia tranzacțiile enunțate nu reflectă în realitate cheltuieli ale societății, ci sume de bani ridicate din disponibilitățile societății cu scopul de a diminua obligațiile de plată datorate bugetului de stat - aceasta reprezintă o pură speculație, care nu se bazează pe absolut nimic și nu este justificată și probată prin niciun element obiectiv cert, această abordare neprincipială a organului fiscal contravine principiului rolului activ și a principiului bunei-credințe.

Perioada: 2011

Suma contestată: ... lei

compusă din:

- impozit pe profit ... lei.

## 2. Referitor la situația facturilor emise de furnizorul C SRL

Echipa de inspecție fiscală a susținut două teze diferite privind motivul pentru care cheltuielile din facturile emise de acest furnizor ar reprezenta cheltuieli nedeductibile.

În Proiectul de RIF s-a reținut că furnizorul a facturat Societății tâmplărie PVC în cursul lunii ianuarie 2011, inspectorii fiscali criticând conținutul facturilor în principal pentru motivul că în facturi nu se precizează cu exactitate natura bunurilor vândute și nici cantitatea livrată, că nu se menționează mijloacele de transport și că nu ar fi fost prezentate documente din care să rezulte faptul că bunurile respective au fost utilizate în scopul activității Societății.

Petenta arată că a depus în probațiune Contractul de prestări-servicii și un set de fotografii ale bunurilor achiziționate (standuri expoziționale din tâmplărie PVC cu geam termopan), documente din care rezultă cu exactitate natura bunurilor vândute (tâmplărie PVC pentru standuri expoziționale), precum și faptul că prețul contractului a inclus și transportul și montajul standurilor expoziționale, ceea ce făcea de prisos menționarea pe facturi a mijlocului de transport sau întocmirea de note de recepție.

Odată cu comunicarea RIF-ului final, echipa de inspecție fiscală și-a schimbat teoria, invocând că facturile au fost înregistrate în contul contabil 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terți", iar din dovezile prezentate rezultă că obiectul contractului a constat în furnizarea de tâmplărie.

Acest fals motiv nu poate sta în picioare, întrucât obiectul material al acestei tranzacții (confeccionarea de standuri expoziționale din tâmplărie PVC cu geam termopan) poate fi foarte bine și corect încadrat și ca o prestare de servicii de execuție și montaj tâmplărie, cu materialele furnizorului. Conform Codului fiscal, simpla înregistrare a unei facturi într-un cont contabil greșit nu constituie un motiv legitim de a trata cheltuielile ca nedeductibile.

De altfel, în condițiile în care standurile expoziționale livrate de acest furnizor sunt fotografiate după personalizarea lor și darea în folosință, este cât se poate de evident că operațiunea economică de livrare a fost reală, toate prestațiile asumate de acest furnizor fiind efectiv realizate.

Iar în condițiile în care domeniul principal de activitate al Societății constă în asigurarea managementului întregului segment de marketing și promovare a brandului ... și a produselor imobiliare dezvoltate de grupul ..., este aproape pleonastic să se mai argumenteze că achiziționarea de standuri expoziționale este absolut necesară și strâns legată de activitatea de marketing a Societății.

Cât privește restul aspectelor colaterale invocate de echipa de control, acestea nu pot justifica sub nicio formă tratarea ca nedeductibile a cheltuielilor:

- faptul că societatea C a fost declarată inactivă în cursul anului 2012 și radiată în data de 21.03.2013 este absolut irelevant în condițiile în care Societatea a achiziționat standurile expoziționale la începutul anului 2011;

- faptul că furnizorul nu avea înregistrate puncte de lucru și avea sediul social într-un apartament nu are nicio legătură cu Societatea, acest fapt fiind de natură să atragă cel mult răspunderea contravențională, strict personală, a furnizorului

pentru neînregistrarea unui punct de lucru în locația în care producea tâmplăria PVC;

- faptul că furnizorul nu avea înregistrate puncte de lucru nu poate conduce nicidecum la concluzia că acest furnizor nu avea posibilitatea de a produce sau de a intermedia tâmplăria de PVC, această posibilitate depinzând de mijloacele de producție (materii prime, utilaje etc.) sau de transport și nicidecum de înregistrarea sau neînregistrarea de puncte de lucru.

Concluzionând, petenta susține că dovada incontestabilă a faptului că prestațiile privind furnizarea tâmplăriei din PVC au fost efectiv executate o constituie faptul că toate facturile emise de acest furnizor au fost și achitate de Societate, după recepționarea standurilor expoziționale.

Perioada: 2011

Suma contestată: ... lei

compusă din:

- impozit pe profit ... lei

- TVA ... lei.

### 3. Referitor la situația facturilor emise de furnizorul D SRL

Motivele invocate prin RIF pentru tratarea ca nedeductibile a cheltuielilor din facturile acestui furnizor, denotă ignorarea tuturor explicațiilor date prin Nota explicativă și punctul de vedere scris, unde s-a arătat explicit că materialele achiziționate au fost folosite pentru renovarea părților comune din cartier și în principal a curții blocurilor în vederea desfășurării evenimentelor de marketing “Ziua vecinilor” și “1 iunie în cartier cu copiii”, precum și pentru campania “Delectare cu amenajare”, în cadrul căreia 4 apartamente puse la dispoziție de dezvoltator au fost amenajate și reamenajate în mod repetat de către clienți în scop de delectare și deprindere a posibilităților de amenajare.

Astfel, materialele în discuție nu au fost destinate executării unor lucrări de construcții cu personal specializat, ci au fost în cea mai mare parte, materiale consumabile puse la dispoziția clienților - cumpărători de apartamente ... în cadrul unui atelier practic de amenajare de apartamente sau de renovare a părților comune, ceea ce face absurdă și aberantă concluzia echipei de control cum că aceste cheltuieli ar fi nedeductibile pentru motivul că nu s-au prezentat situații de lucrări sau devize din care să rezulte consumul de materiale.

Cu privire la întocmirea de bonuri de consum din care să rezulte consumul materialelor pe obiective de lucrări, petenta arată că atelierul în discuție a presupus tocmai amenajarea și reamenajarea succesivă, de mai multe ori, a aceluiași 4 apartamente puse la dispoziție de dezvoltator în scopul desfășurării atelierului, pe întreg parcursul celor 5 luni în care s-a desfășurat această campanie de marketing.

Cât privește susținerea că nu s-au prezentat documente din care să rezulte necesitatea achiziției materialelor în discuție, petenta arată că nu s-ar fi putut realiza un atelier de amenajare promoțională de apartamente fără a se pune la dispoziție de către organizator a materialele necesare pentru lucrările de amenajare.

În ceea ce privește că nu s-a condus contabilitatea de gestiune și că nu se pot determina cheltuielile care au concurat la realizarea obiectivelor respective,

petenta susține că așa cum s-a arătat în nota explicativă, amenajările la care au fost folosite materialele achiziționate nu au vizat obiective sau bunuri imobile proprii, aflate în gestiunea societății (caz în care principiile prevăzute în OMFP nr.1826/2003 nu sunt sub nicio formă aplicabile în cazul din speța), ci a fost pur și simplu vorba de materiale consumabile destinate unor activități de marketing.

Totodată, petenta susține că în dovedirea realității și necesității achiziției acestor materiale de amenajare, dar mai ales a faptului că toate aceste achiziții au fost efectuate din bugetele de marketing puse la dispoziție de dezvoltatori, au fost puse la dispoziția organului fiscal facturile emise către dezvoltatorii din grupul ... în perioada de desfășurare a respectivelor campanii de marketing.

Într-o încălcare vădită a dreptului contribuabilului de a fi ascultat, acest argument nu a fost deloc avut în vedere și nici măcar menționat în conținutul raportului de inspecție fiscală.

Concluzionând, petenta apreciază că achiziția acestor materiale consumabile a fost nu doar una necesară activității, ci a fost și destinată obținerii de venituri impozabile, în sensul că toate aceste achiziții de materiale s-au reflectat în veniturile societății facturate dezvoltatorilor imobiliari.

Perioada: 2011

Suma contestată: ... lei

compusă din:

- impozit pe profit ... lei

- TVA ... lei.

#### 4. Referitor la situația facturilor emise de furnizorul E SRL și furnizorul F SRL privind achiziția de băuturi răcoritoare

Obiectul de activitate al societății, care generează majoritatea veniturilor impozabile, îl constituie organizarea de evenimente și activități de marketing, la care sunt invitați să participe clienții finali, respectiv familiile care au achiziționat sau sunt interesate să achiziționeze apartamente ....

În aceste condiții, este o obligație elementară a organizatorului aceea de a pune la dispoziția invitaților un minim de apă și băuturi răcoritoare pe parcursul evenimentelor, fiind practic materialele consumabile indispensabil necesare oricărui eveniment destinat publicului și nu au constituit nicidecum, pentru societate, cheltuieli de protocol în sensul legii.

Pornind de la definiția cheltuielilor de protocol, petenta susține că nu a fost deloc vorba despre acordarea de cadouri, tratații sau mese partenerilor de afaceri ai societății, ci pur și simplu despre asigurarea minimului de condiții necesare pentru desfășurarea evenimentelor de marketing organizate în cadrul activității curente a societății.

Prin urmare, societatea nu avea deloc obligația înregistrării acestor sume în contul 623.1 "Cheltuieli de protocol" și nici a încadrării în plafonul legal al cheltuielilor de protocol, întrucât raportat la obiectul de activitate al societății, aceste cheltuieli au reprezentat cheltuieli curente, strict necesare pentru asigurarea condițiilor minime de desfășurare a activității.

De asemenea, petenta susține că toate aceste achiziții au fost efectuate din bugetele de marketing puse la dispoziție de dezvoltatori, decontate societății de

către dezvoltatorii în beneficiul cărora au fost organizate campaniile de marketing.

Într-o încălcare vădită a dreptului contribuabilului de a fi ascultat, acest argument nu a fost deloc avut în vedere și nici măcar menționat în conținutul raportului de inspecție fiscală.

Concluzionând, petenta susține că toate aceste achiziții de apă și băuturi răcoritoare au fost indispensabil necesare pentru buna desfășurare a activității de organizare de evenimente de marketing și că s-au reflectat în veniturile societății facturate dezvoltatorilor imobiliari.

Perioada: 2012-2014

Suma contestată: ... lei

compusă din:

- impozit pe profit ... lei

- TVA ... lei.

##### 5. Referitor la situația cheltuielilor de amenajare a spațiului din ...

Independent de proiectul privind deschiderea unei agenții imobiliare, spațiul din ... a fost folosit efectiv de societate pe toată durata închirierii sale și pentru alte activități conexe obiectului de activitate, și anume pentru diverse întâlniri cu clienții, activități de arhivă, păstrare de studii și materiale documentare și alte activități specifice de birou, față de care este cu totul nejustificată și nereală concluzia că în acest spațiu nu s-ar fi desfășurat niciodată activități economice de către X SRL și că, implicit, cheltuielile de amenajare nu ar fi fost destinate activităților economice.

Petenta arată că față de susținerile din punctul de vedere exprimat în scris, echipa de inspecție fiscală nu își reconsideră poziția în sensul de a lua în considerare integral explicațiile primite, ci argumentează suplimentar cum că nu am pus la dispoziție documente din care să rezulte că la punctul de lucru în discuție s-au desfășurat activități economice.

De asemenea, susține că nu înțelege în ce ar fi putut consta documentele de natură să convingă echipa de control de acest fapt și nici care este temeiul legal al unei astfel de solicitări, în condițiile în care însăși înregistrarea în registrul comerțului a punctului de lucru generează prezumția legală că în locația respectivă societatea a desfășurat activități economice, iar această prezumție legală nu a fost răsturnată de organul de control fiscal prin niciun element obiectiv.

Perioada: 2013-2014

Suma contestată: ... lei

compusă din:

- impozit pe profit ... lei

- TVA ... lei.

##### 6. Referitor la situația facturilor emise de furnizorul "G"

Prin punctul de vedere formulat în scris, s-a analizat și explicat în detaliu obiectul contractului de prestări-servicii cu nr../02.09.2010 încheiat cu prestatorul G - contract pus la dispoziția organului fiscal - și din care rezultă indubitabil că acesta includea două categorii distincte de servicii, având prețuri/moduri de tarifare diferite, și anume:



- meditații (cursuri teoretice) de pictură pentru angajați, colaboratori și clienți, pentru organizarea cărora a fost stabilit un preț fix de ... lei/lună
- ateliere și demonstrații practice de pictură, pentru care au fost stabilite tarife diferențiate/ora în funcție de numărul de participanți.

Aceste două categorii distincte de servicii cu moduri de tarifare diferite sunt clar delimitate în contractul de prestări-servicii, iar argumentul echipei de control cum că facturile cu nr.../...2013 și .../...2014 sunt tratate ca nedeductibile pe motiv că au valori semnificativ mai ridicate față de facturile emise lunar denotă clar faptul că inspectorii nu au citit cu atenție contractul pentru a face această diferențiere.

Deși prin punctul de vedere scris s-a clarificat obiectul diferit al celor două categorii de facturi, acest aspect esențial pentru stabilirea stării de fapt fiscale nu a fost deloc avut în vedere și nici măcar menționat în conținutul raportului de inspecție fiscală.

Cât privește susținerea echipei de inspecție fiscală cum că ar fi solicitat situații de lucrări pentru serviciile prestate de acest furnizor și că nu le-ar fi primit, aceasta este cu totul neadevărată.

Încă din primul moment în care echipa de control a solicitat prezentarea celor două facturi, acestea aveau atașate rapoarte de activitate întocmite de prestator, în care apar detaliate cu exactitate activitățile realizate (ateliere practice de pictură), perioadele în care s-au realizat aceste activități, numărul participanților și modul de calcul al prețului fiecărei activități, raportat la numărul de participanți.

În plus, în dovedirea realității prestării acestui serviciu, s-au anexat punctului de vedere, fotografiile de la demonstrațiile practice de pictură organizate de acest prestator, care ilustrează în mod elocvent atât obiectul, cât și modul de desfășurare a acestor ateliere, respectiv faptul că au fost efectiv realizate conform prevederilor contractului.

Din fotografiile se poate, astfel, observa că atelierelor au avut ca obiect pictarea în scop decorativ și de marketing a diverse elemente de construcții, instalații și mobilier urban din cartiere în prezența a numeroși participanți, obiectele astfel pictate în aceste ateliere regăsindu-se și în prezent ca decorațiuni unice în incinta tuturor cartierelor ... din Arad și Oradea.

Aceste ateliere de pictură urbană organizate în cartierele ... și alte cartiere din Arad au fost și intens mediatizate în presă, ca o inițiativă unică și inovatoare de decorare a cartierelor, fiind astfel evident și incontestabil plusul de valoare adus de aceste demonstrații practice de pictură, atât prin înfrumusețarea cartierelor ... cu elementele decorative pictate de acest furnizor, cât și prin publicitatea adusă brandului ... prin mediatizarea acestor evenimente.

Având în vedere că în esență cele două facturi în discuție se referă la ateliere în care au fost create opere de artă, este impropriu a se pretinde unui pictor profesionist să întocmească situații de lucrări sau să justifice necesitatea achiziției de către beneficiar a lucrărilor sale. Cu toate acestea, realitatea prestării serviciilor a fost demonstrată încă de la început prin rapoartele de activitate anexate facturilor.

Vis-a-vis de critica referitoare la valoarea acestor ateliere practice de pictură, petenta susține că în urma activităților desfășurate la aceste ateliere, lucrările realizate de pictor au rămas dobândite de dezvoltatorul care a finanțat desfășurarea acestor activități prin bugetele de marketing puse la dispoziția societății.

Cu alte cuvinte, prețul perceput de furnizor pentru aceste ateliere include de fapt și dreptul sau de proprietate intelectuală asupra operelor de artă realizate în cadrul atelierelor.

În ceea ce privește necesitatea achiziționării acestui serviciu, petenta consideră că prin atitudinea lor de cenzură, inspectorii fiscali au încălcat grav principiul non-imixtiunii în gestiunea internă a societății, în virtutea căruia organul fiscal nu are niciun drept de a emite judecăți de valoare în privința oportunității achiziționării unui anumit bun sau serviciu prin prisma valorii lui, câtă vreme se demonstrează că operațiunea economică este una reală și efectivă, iar achiziția are legătură cu activitatea economică a societății.

Or, în cazul din speța, atât realitatea prestării serviciului cât și legătura cu activitatea de marketing desfășurată de societate sunt cu prisosință dovedite.

Concluzionând, petenta apreciază ca inspectorii fiscali au abordat încă de la început o prezumție de rea-credință, în sensul că pornind de la ideea preconcepută că acest furnizor este constituit ca și persoană fizică și datorează impozit pe venitul din activități independente sub formă de normă de venit, și-au format o idee preconcepută, în baza căreia s-au lansat în nepermise judecăți de valoare în privința sumelor facturate și necesității lor și a refuzat să asculte orice explicații și să ia în considerare orice dovezi care i-ar fi răsturnat preconcepțiile.

Or, în cazul din speța, inspectorii fiscali nu au dovedit sub nicio formă, prin elemente obiective certe, o eventuală rea-credință a societății în ceea ce privește angajarea cheltuielilor din facturile emise de acest furnizor.

Perioada: 2013-2014

Suma contestată: ... lei

compusă din:

- impozit pe profit ... lei.

#### 7. Referitor la situația facturii cu nr.../...2015 emisă de furnizorul H SRL

Petenta consideră greșită nerecunoașterea dreptului societății de deducere a cheltuielii din factura emisă de furnizorul H pentru motive legate exclusiv de conduita fiscală incorectă a acestui furnizor, constatată în perioada ulterioară prestării serviciilor.

Sub acest aspect, s-a dovedit echipei de inspecție fiscală că între acest furnizor și societate s-a derulat un contract de prestări-servicii tip abonament, care s-a executat în mod succesiv timp de cca.3 ani, și în baza căruia au fost emise mai multe facturi de servicii, necontestate de organul fiscal sub aspectul realității și necesității prestării serviciilor.

Practic, singura factură contestată este cea în discuție, în privința căreia echipa de inspecție fiscală nu invoca nerealitatea prestării serviciului, ci aspecte pur formale, legate de faptul că factura, respectiv procesul-verbal de recepție a lucrărilor ar fi fost semnate pentru furnizor de persoane care la acel moment nu

aveau calitatea de administrator al furnizorului, aspecte de formă care nu pot afecta în niciun fel fondul dreptului societății de deducere a cheltuielii.

Astfel, vis-a-vis de faptul că documentul de recepție (datat 06.05.2015) a fost semnat de către fostul administrator al furnizorului, dl. ..., revocat din funcție la data de 05.05.2015, acesta este pe deplin explicabil prin aceea că lucrările au fost realizate în perioada administrației sale. Prin urmare, este evident că fostul administrator era persoana cea mai în măsură să participe la recepția lucrărilor de către beneficiar.

De altfel, conform prevederilor legale care reglementează procedura de recepție a lucrărilor de construcții (HG 273/1994) executantul lucrării nici măcar nu are calitatea de membru al comisiei de recepție a lucrării de construcții (ci este un simplu invitat), astfel că și din acest punct de vedere nicio neregulă legată de persoana care a semnat procesul-verbal de recepție în numele executantului nu poate afecta validitatea recepției sau a procesului verbal.

Cât privește factura, după cum se menționează și în RIF, aceasta nu a fost semnată nici de vechiul, și nici de noul administrator, ci de către persoana care se ocupa de întocmirea documentelor contabile primare în cadrul societății furnizoare, neexistând așadar niciun fel de neregulă sub acest aspect.

Concluzionând, petenta susține că nu există absolut niciun motiv legal care să justifice tratarea cheltuielii din factura emisă de acest furnizor drept cheltuială nedeductibilă, aspectele pur formale, fără temei invocate în RIF, neavând nicio legătură cu condițiile prevăzute de lege pentru recunoașterea dreptului societății de deducere.

Referitor la toate aspectele colaterale menționate în RIF cu referire la acest furnizor (cum că furnizorul și-ar fi pierdut calitatea de plătitor de TVA, că nu și-ar fi îndeplinit propriile obligații declarative etc.) nu au nicio legătură cu societatea și exced cu mult condițiilor legale în raport cu care poate fi apreciat dreptul de deducere, drept ce nu poate fi contestat sub motivul comportamentului fiscal incorect al furnizorului, câtă vreme societatea deține dovezi că în relația cu ea serviciile sunt reale și au fost efectiv prestate.

Suma contestată: ... lei

compusă din:

- impozit pe profit ... lei

- TVA ... lei.

### **Cu privire la taxa pe valoarea adăugată**

1. În ceea ce privește situația facturilor emise de furnizorii E SRL, C SRL, D SRL, furnizorii materialelor și sau lucrărilor de renovare a punctului de lucru din municipiul ... și F SRL - la care s-a făcut referire în detaliu în secțiunea referitoare la impozitul pe profit, petenta apreciază că pentru considerentele expuse privind realitatea și necesitatea bunurilor/serviciilor achiziționate, nu există niciun motiv legal și justificat de a se refuza dreptul de deducere a TVA din facturile în discuție.

Potrivit prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA se rezuma la:

- condiția de fond prevăzută de art.145 alin.(2) lit.a) respectiv ca bunul sau serviciul achiziționat să fie destinat utilizării în folosul unei operațiuni taxabile

- condiția de formă impusă de art.146 alin.(1) lit.a) respectiv deținerea de facturi care să cuprindă toate elementele prevăzute de art.155 alin.(5), fără ca legiuitorul să fi impus în sarcina primitivului facturii nicio altă condiție suplimentară.

Or, în cazul din speța toate aceste condiții legale de recunoaștere a dreptului de deducere a TVA sunt îndeplinite, în sensul că facturile prezentate pentru justificarea dreptului de deducere îndeplinesc, sub aspect formal, toate condițiile prevăzute de lege, iar din documentele prezentate echipei de control rezultă realitatea achizițiilor, necesitatea lor pentru buna desfășurare a activității de marketing asumată de societate în relația cu dezvoltatorii imobiliari, precum și faptul că achizițiile sunt destinate a fi utilizate în scopul unor operațiuni taxabile (costul achizițiilor fiind de regulă reflectat în veniturile facturate dezvoltatorilor imobiliari).

Cât privește pe unii din furnizorii despre care se afirmă că ar fi avut un comportament fiscal incorect (ca de exemplu C SRL, J SRL sau K SRL), potrivit principiilor fundamentale în materie de TVA consacrate de legislația unitară a Uniunii Europene singur acest fapt nu este de natură să atragă decăderea societății din dreptul de deducere a TVA din facturile emise de furnizorii în discuție.

Petenta invocă normele de drept comunitar și hotărârile preliminare date de CJUE în materie de TVA - care potrivit art.148 alin.(2) din Constituția României se aplică cu prioritate față de dreptul intern - care statuează că:

- dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA-ul pe care îl datorează din TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii;
- dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat;
- regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului;
- problema de a ști dacă TVA-ul datorat pentru operațiuni de vânzare anterioare sau posterioare a fost sau nu plătit nu influențează dreptul persoanei impozabile de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

Curtea recunoaște competența autorităților și instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere, însă numai în situația în care, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat fraudulos sau abuziv; cu toate acestea, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere a TVA prevăzut în Directiva 2006/112 să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul.

Refuzarea dreptului de deducere este o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl constituie dreptul menționat și revine autorității fiscale să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de livrare.

Măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112 nu pot fi utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului și, prin urmare, neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA.

Administrația fiscală nu poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului, pe de o parte, să verifice dacă emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte.

Este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude.

Prin impunerea, din cauza riscului unui refuz al dreptului de deducere, în sarcina persoanelor impozabile a măsurilor enumerate mai sus, administrația fiscală ar transfera persoanelor impozabile, contrar dispozițiilor menționate, propriile atribuții de control;

De asemenea, petenta arată că în același sens este și doctrina și jurisprudența ICCJ în materie, care a statuat în mod constant că: "Acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a celor de formă, primele vizând însăși existența dreptului de deducere, iar celelalte condițiile de exercitare a acestuia.

Odată îndeplinite toate condițiile de formă și de fond impuse de lege, în lipsa dovedirii de către autoritatea fiscală, în baza unor elemente obiective, a faptului că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii sau de un alt operator din amonte, acordarea dreptului de deducere a TVA nu mai poate fi refuzată." (decizia civilă cu nr.7405/22 noiembrie 2013 pronunțată de ICCJ - Secția de contencios administrativ și fiscal).

## **2. Cu privire la facturile de avansuri emise de furnizorii A SRL, B SRL**

În mod greșit ni s-a refuzat dreptul de deducere a TVA din anumite facturi de avansuri emise de furnizorii A SRL, B SRL, pentru simplul și singurul motiv că facturarea avansurilor nu s-a concretizat ulterior în livrări de bunuri (concluzionându-se astfel că tranzacțiile nu au avut un scop economic).

Potrivit dispozițiilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, condiția impusă de legiuitor este doar aceea ca bunul sau serviciul achiziționat să fie destinat utilizării în folosul unei operațiuni taxabile.

În interpretarea acestui text legal, atât practica internă cât și cea comunitară au statuat constant că orice persoană are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor de bunuri dacă la momentul inițial, al contractării, bunurile sunt achiziționate cu intenția de a fi utilizate în folosul realizării de operațiuni taxabile (interpretare consacrată și prin decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene din cauza C-110/94 (INZO)), fiind irelevant dacă ulterior bunurile achiziționate sau avansurile plătite au mai fost întrebuințate efectiv (sau nu) în scop de operațiuni taxabile.

Or, această condiție a deductibilității TVA este întrunită și în cazul din speța, echipa de inspecție fiscală neaducând niciun argument de natură a demonstra că la momentul inițial al facturării avansurilor nu ar fi existat intenția de finalizare a operațiunilor (chiar dacă ulterior, din motive obiective, acestea nu s-au mai materializat).

Această aborbare a inspectorilor fiscali - de a refuza dreptul de deducere a TVA pentru simplul motiv ca operațiunile de livrare nu s-au mai finalizat - contravine flagrant și principiului neutralității TVA.

În cazul din speța, acest principiu fundamental în materie de TVA impunea ca raporturile contractuale cu furnizorii sus-menționați să fie analizate și tratate de către inspectorii fiscali în mod global (și nu doar analizând în mod izolat poziția societății ca achizitor), situație în care este de remarcat că în cazul fiecăruia din avansurile la care se face referire, dacă societatea nu avea dreptul de a deduce TVA din facturile de avans, în mod corelativ nici furnizorul - emitent al facturii de avans nu ar fi avut obligația de a colecta și plăti TVA aferentă facturii de avans emisă.

Dat fiind, însă, că furnizorii - emitenți ai facturilor de avansuri au colectat și plătit TVA aferentă facturilor emise, rezultă că prin exercitarea de către societate a dreptului de deducere a TVA în baza facturilor de avans primite, efectul fiscal de ansamblu a fost 0, organul fiscal nefiind cu nimic prejudiciat.

De asemenea, petenta susține că în virtutea acestei logici elementare, nici argumentul invocat de echipa de inspecție fiscală la fila 57 din RIF nu subzistă, întrucât tocmai datorită faptului că în aceeași perioadă fiscală furnizorii care au emis facturile de avansuri au declarat TVA de recuperat, efectul fiscal de ansamblu al emiterii facturilor de avansuri a fost 0 (în sensul că bugetul de stat nu a fost cu nimic prejudiciat), întrucât prin emiterea și înregistrarea facturilor de avansuri toți acești furnizori au compensat TVA de recuperat cu TVA colectat, iar autoritatea fiscală nu a mai fost nevoită să le ramburseze taxa pe valoarea adăugată pe care acești furnizori o aveau de recuperat.

Suma contestată reprezintă accesoriile calculate pentru:

- factura de avans emisă de către A SRL din iunie 2011 cu TVA de ... lei stornată în decembrie 2011
- factura de avans emisă de către B SRL cu TVA de ... lei emisă în luna mai 2012 și stornată în iunie 2012.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../...2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală ale A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:**

Perioada supusă inspecției fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit 01.01.2011 - 31.12.2015 și taxa pe valoarea adăugată 01.01.2011 - 30.06.2016.

Ținând cont că societatea a solicitat admiterea și revocarea/desființarea parțială de deciziei de impunere contestată pentru motivele și operațiunile înregistrate, așa cum au fost ele detaliate în cuprinsul contestației, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală cu privire la operațiunile contestate.

**A. Cu privire la determinarea impozitului pe profit stabilit suplimentar Impozitul pe profit aferent anului 2011**

**1. Cu privire la antecontractul de vânzare-cumpărare încheiat între domnul ... și doamna ..., în calitate de promitenți vânzători și X SRL, în calitate de promitent cumpărătoare.**

La obiectul contractului s-a prevăzut faptul că promitent vânzătorii se obligă să vândă iar promitentă cumpărătoare se obligă să cumpere imobilul situat în ..., județ Arad, contractul având ca termen de realizare data de 20.09.2009. Prețul convenit a fost de ... euro, din care urma să se achite până la data de 30.06.2009 suma de ... euro, iar diferența de preț de ... euro trebuia să se achite până la data semnării contractului autentic de vânzare-cumpărare, dar nu mai târziu de data de 20.09.2009 (punctul 2.2 din antecontract). La rubrica 5 „Clauză penală” s-a menționat faptul că în cazul în care promitentă cumpărătoare se va răzgândi sau contractul autentic de vânzare-cumpărare nu se va încheia la termenul stabilit din culpa acesteia, promitent vânzătorii vor fi îndreptățiți să-și rețină avansul de ... euro. Echipa de control a constatat faptul că promisiunea nu s-a concretizat în cumpărarea imobilului.

Inițial valoarea totală a antecontractului ... euro (... lei) a fost înregistrat în contabilitate pe contul 232 „Avansuri acordate pentru imobilizari corporale”.

Ulterior, în luna ianuarie 2011, societatea a stornat suma totală de ... lei înregistrând nota contabilă 232 „Avansuri acordate pentru imobilizari corporale” = 462 „Creditori diversi” ... lei.

De asemenea, societatea a înregistrat în ianuarie 2011 și nota contabilă 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” = 462 „Creditori diversi” ... lei.

Ulterior, în perioada ianuarie - iunie 2011, X SRL a înregistrat cheltuieli lunare în sumă de ... lei prin nota contabilă 6588 „Alte cheltuieli de exploatare” = 471 „Cheltuieli în avans”.

Aferent antecontractului de vânzare-cumpărare s-au înregistrat cheltuieli totale în sumă de ... lei.

Astfel, suma de ... lei care a fost transferată din contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” în contul 6588 „Alte cheltuieli de exploatare”, reprezentând contravaloarea avansului pentru antecontractul de vânzare-cumpărare nu reflectă conținutul real economic al tranzacțiilor respective,

tranzacția neconcretizându-se în achiziția bunului imobil menționat în antecontract.

De altfel, conform prevederilor antecontractului (punctul 2.2), în condițiile în care s-ar fi reflectat conținutul real al tranzacției, având în vedere că societatea nu a achitat diferența de ... lei până la data de 20.09.2009, avea obligația de a înregistra suma respectivă în contabilitatea lunii septembrie 2009. Totuși, suma de ... lei nu a fost înregistrată în anul 2009 ci s-a reflectat treptat în contabilitate pe parcursul unei perioade de 6 luni fiind transferată pe cheltuieli prin intermediul mai multor conturi contabile (contul 232, 462, 471 și în final 6588).

Conform art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a reîncadrat tranzacția și a stabilit faptul că aceasta nu reflectă în realitate cheltuieli ale X SRL ci reflectă de fapt sume ridicate din disponibilitățile societății cu scopul de a diminua obligațiile de plată datorate bugetului de stat, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 și punctul 44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În consecință, echipa de inspecție fiscală a stabilit faptul că suma de ... lei (... lei x 3 luni) aferentă trimestrului I 2011 și suma de ... lei (... lei x 3 luni) aferentă trimestrului II 2011, nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit.

## 2. Cu privire la facturile emise de furnizorul C SRL

Societatea a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți” următoarele facturi emise de C SRL:

- factura nr.../...2011 având o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei
- factura nr.../...2011 având o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei
- factura nr.../...2011 având o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei
- factura nr.../...2011 având o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare tâmplărie PVC la care nu s-au anexat situații de lucrări, devize sau alte documente din care să rezulte necesitatea achiziției de bunuri în scopul activității desfășurate de X SRL.

În urma verificării bazei de date a Activității de Inspecție Fiscală s-a constatat faptul că furnizorul C SRL a fost declarat ca societate inactivă în perioada 25.06.2012 - 20.12.2012, fiind radiată în data de 21.03.2013; nu a fost înregistrat niciodată în scopuri de TVA; în situația financiară depusă pentru anul 2011 s-a menționat obiectul principal de activitate „Transporturi cu taxiuri” - cod CAEN 4932; în bilanț s-a declarat o cifră de afaceri în sumă de 0 lei aferentă anului 2011; nu avea declarate puncte de lucru, iar sediul acestuia se afla într-un apartament de bloc, neavând posibilitatea de a produce tâmplărie PVC și de a o livra către petentă.

Analizând facturile emise de C SRL, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că:

- la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” s-a menționat „Tâmplărie PVC cu geam termopan” fără să se precizeze cu exactitate natura bunurilor și nici cantitatea livrată de furnizor



- nu s-a menționat niciun mijloc de transport cu care să se fi efectuat livrarea bunurilor
- pentru bunurile menționate în aceste facturi nu s-au întocmit note de recepție și nici nu s-au prezentat documente din care să rezulte faptul că bunurile respective au fost utilizate în scopul activității societății
- deși pe facturi s-au menționat livrări de bunuri, facturile au fost înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți”
- toate cele 4 facturi au fost achitate în numerar.

Întrucât nu s-au prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea achiziției de bunuri în scopul activităților desfășurate, iar facturile nu pot fi considerate documente justificative, organele de inspecție fiscală au reținut că s-au încălcat prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 și pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În consecință, echipa de control a stabilit faptul că suma totală de 16.129 lei aferentă facturilor emise de C SRL nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit al trimestrului I 2011.

### 3. Cu privire la tranzacțiile desfășurate cu D SRL

În cursul anului 2011, societatea a achiziționat diverse materiale de construcții de la D SRL. Pentru a evidenția intrarea în gestiune a materialelor cumpărate, petenta nu a întocmit note de recepție și nici bonuri de consum din care să rezulte consumul materialelor pe obiective de lucrări.

Conform notei explicative, administratorul societății, domnul ..., declară că materialele au fost achiziționate:

- în luna mai 2011 „pentru pregătirea cartierului ... în vederea desfășurării evenimentelor de marketing „Ziua vecinilor” și „1 iunie în cartier cu copiii”, ocazie cu care s-au renovat în scop de marketing spațiile comune ale blocurilor - case de scară și curte
- în perioada iulie - noiembrie 2011 pentru campania de marketing „Delectare cu amenajare”, acțiune prin care potențialii clienți au venit zilnic timp de 5 luni și au lucrat cu materiale de amenajare în 4 apartamente puse la dispoziție de dezvoltator, ocazie cu care au făcut cunoștință cu blocurile, apartamentele și constructorii”.

Analizat facturile emise de D SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-au prezentat documente din care să rezulte necesitatea achiziției materialelor de construcții și nici nu s-au prezentat situații de lucrări, devize din care să reiasă consumul de materiale în scopul activităților economice desfășurate de societate.

Materialele au fost înregistrate în contul 604 „Cheltuieli cu materiale nestocate” și 6021 „Cheltuieli cu materiale auxiliare”, rezultând că bunurile respective nu s-au stocat, de altfel, X SRL nici nu dispunea de spații în care să fi stocat materiale.

În nota explicativă, administratorul a precizat că nu poate prezenta situații de lucrări sau devize pentru a justifica consumul de materiale, menționând că unele lucrări au fost realizate în regie proprie. Echipa de control precizează faptul că X SRL nu dispunea de personal calificat care să fi realizat lucrările respective.

De asemenea, în nota explicativă, domnul ... a precizat și faptul că „Nu cred că s-a condus contabilitate de gestiune, întrucât din câte cunosc nu este obligatoriu și, în plus, în marea majoritate a cazurilor materialele achiziționate nu au fost stocate, ci au fost puse imediat în operă”.

Organele de inspecție fiscală au reținut că nu s-a respectat principiul separației cheltuielilor menționate în OMFP nr.1826/2003, întrucât nu s-a condus contabilitatea de gestiune, nu s-au identificat obiectivele la care să fi fost consumate materialele furnizate de D SRL și nici nu s-au putut determina cheltuielile care au concurat la realizarea obiectivelor respective.

De asemenea, s-a reținut că prin înregistrarea sumelor facturate de D SRL în cadrul cheltuielilor societății, s-au încălcat prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003.

În consecință, echipa de control a stabilit faptul că suma totală de ... lei aferentă facturilor emise de D SRL reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit al anului 2011, defalcată pe trimestre astfel:

- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul II 2011
- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul III 2011
- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul IV 2011.

**Concluzionând**, echipa de control a stabilit total cheltuieli nedeductibile și venituri impozabile aferente anului 2011 în sumă de ... lei, defalcate pe trimestre astfel:

- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul I 2011
- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul II 2011
- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul III 2011
- ... lei - cheltuieli nedeductibile+venituri impozabile trimestrul IV 2011.

În urma verificării declarațiilor depuse de agentul economic verificat s-a constatat faptul că acesta a realizat pierdere fiscală în perioadele precedente anului 2011, pierderi pe care le poate recupera în anul 2011, astfel:

- pierdere fiscală pe anul 2009 în sumă de ... lei
- pierdere fiscală pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010 în sumă de ... lei
- pierdere fiscală pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010 în sumă de ... lei.

Astfel, în anul 2011, societatea avea dreptul de a prelua o pierdere fiscală în sumă totală de ... lei din anii precedenți. În declarația privind impozitul pe profit aferentă anului 2011, X SRL nu a menționat nicio sumă.

La calculul impozitului pe profit suplimentar, echipa de inspecție fiscală a ținut cont de pierderea fiscală aferentă perioadelor precedente, aceasta fiind recuperată integral din profitul anului 2011 și a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei aferent anului 2011 (include și suma de ... lei, impozit pe profit declarat).

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a diminuat pierderea fiscală declarată de contribuabil pentru anul 2011 cu suma de ... lei.

### **Impozitul pe profit aferent anului 2012**

#### **Cu privire la tranzacțiile desfășurate cu E SRL**

În perioada 17.09.2012 - 01.04.2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 604 „Cheltuieli cu materiale nestocate”, facturi emise de E

SRL reprezentând contravaloarea unor băuturi răcoritoare (coca cola, fanta, pepsi, cherry coke, mirinda, etc.), red bull, hell energy drink, apă minerală.

Întrucât produsele achiziționate sunt de natura bunurilor destinate acțiunilor de protocol, X SRL avea obligația de a le înregistra în contabilitate în contul 623.1 „Cheltuieli de protocol”.

Petenta a calculat nivelul de deductibilitate al cheltuielilor de protocol fără a lua în considerare facturile emise de E SRL. Analizând balanța de verificare a societății întocmită pentru luna decembrie 2012, s-a constatat faptul că societatea avea dreptul de a deduce cheltuieli de protocol în sumă totală de ... lei aferente anului 2012, determinate astfel:

$$(\dots \text{ lei} + \dots \text{ lei}) \times 2\% = \dots \text{ lei}$$

Societatea a realizat un profit contabil în sumă de ... lei în anul 2012 și a înregistrat în contabilitate cheltuieli de protocol în sumă totală de ... lei.

Astfel, X SRL a depășit plafonul de deductibilitate cu privire la cheltuielile de protocol aferente anului 2012.

În consecință, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 și punctul 33 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cheltuielile de protocol în sumă totală de ... lei, înregistrate în baza facturilor emise de E SRL, nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel:

- ... lei - cheltuieli de protocol trimestrul III 2012
- ... lei - cheltuieli de protocol trimestrul IV 2012.

**Concluzionând**, echipa de control a stabilit total cheltuieli nedeductibile și venituri impozabile aferente anului 2012 în sumă de ... lei, defalcate pe trimestre astfel:

- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul I 2012
- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul II 2012
- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul III 2012
- ... lei - cheltuieli nedeductibile+venituri impozabile trimestrul IV 2012.

În consecință, aferent anului 2012, echipa de control a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei.

### **Impozitul pe profit aferent anului 2013**

#### **1. Cu privire la tranzacțiile desfășurate cu E SRL**

În perioada 17.09.2012 - 01.04.2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 604 „Cheltuieli cu materiale nestocate”, facturi emise de E SRL reprezentând contravaloarea unor băuturi răcoritoare (coca cola, fanta, pepsi, cherry coke, mirinda, etc.), red bull, hell energy drink, apă minerală.

Întrucât produsele achiziționate sunt de natura bunurilor destinate acțiunilor de protocol, X SRL avea obligația de a le înregistra în contabilitate în contul 623.1 „Cheltuieli de protocol”.

Societatea verificată a calculat nivelul de deductibilitate al cheltuielilor de protocol fără a lua în considerare facturile emise de E SRL. Analizând balanța de verificare a societății întocmită pentru luna decembrie 2013, s-a constatat faptul că societatea avea dreptul de a deduce cheltuieli de protocol în sumă totală de ... lei aferente anului 2013, determinate astfel:

$$(\dots \text{ lei} + \dots \text{ lei} + \dots \text{ lei}) \times 2\% = \dots \text{ lei}$$

Societatea a realizat un profit contabil în sumă de ... lei în anul 2013 și a înregistrat în contabilitate cheltuieli de protocol în sumă totală de ... lei; impozitul pe profit înregistrat în contul 691 a însumat ... lei.

Astfel, X SRL avea posibilitatea de a deduce cheltuieli de protocol în sumă totală de ... lei.

Echipa de control a constatat faptul că în cursul anului 2013 societatea avea obligația de a înregistra în contul 623.1 „Cheltuieli de protocol” facturile emise de E SRL - cheltuieli în sumă totală de ... lei.

Din totalul de ... lei, în urma inspecției fiscale s-a constatat faptul că suma de ... lei (... lei - ... lei = ... lei) reprezintă cheltuieli de protocol deductibile iar suma de ... lei (... lei - ... lei = ... lei) reprezintă cheltuieli de protocol nedeductibile.

Conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 și punctul 33 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cheltuielile de protocol în sumă totală de ... lei aferente facturilor emise de E SRL, nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel:

- ... lei - cheltuieli de protocol trimestrul I 2013
- ... lei - cheltuieli de protocol trimestrul II 2013.

## 2. Cu privire la aceste bunurile și serviciile achiziționate pentru renovarea spațiului situat în ....

X SRL a înregistrat în contabilitate, în cadrul cheltuielilor deductibile la calculul impozitului pe profit, facturi emise de către diverși furnizori de materiale de construcții și de servicii în domeniul construcțiilor, utilizate pentru renovarea spațiului situat în ....

Pentru acest spațiu societatea a prezentat un (pre)contract de închiriere încheiat la data de 01.11.2013 între proprietarul ... și chiriașul X SRL, precontract în care s-a precizat că imobilul va fi utilizat de chiriaș începând cu data de 01.08.2015 fiind destinat deschiderii unui punct de lucru.

Societatea a prezentat contractul de închiriere înregistrat la AJFP Arad sub nr.../...2015 în care s-a evidențiat chiria lunară de 100 lei percepută pentru imobilul în cauză.

De asemenea, s-a prezentat și certificatul constatator emis în 17.09.2015 de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Arad prin care se atestă autorizarea pentru desfășurarea activității de consultanță și management la adresa imobilului.

La data de ..., conform Hotărârii nr.1, punctul de lucru a fost închis. Modificările stabilite prin Hotărârea nr.../.... au fost comunicate la Oficiul Registrului Comerțului, prezentându-se în acest sens Rezoluția nr.../... și certificatul de înregistrare mențiuni emis la data de ....

S-a reținut de către organele de inspecție fiscală că societatea a prezentat contractul nr.../...2013 încheiat între L SRL, în calitate de prestator și X SRL, în calitate de beneficiar, având ca obiect executarea de către prestator a unor lucrări de construcții la obiectivul situat în ....

De asemenea, au reținut că din documentele puse la dispoziție, nu rezultă că la punctul de lucru situat în ..., s-ar fi desfășurat activități economice ale X SRL.

În nota explicativă, domnul ... a precizat că punctul de lucru a fost destinat activității de intermediere imobiliară (agenție imobiliară), dar „din lipsă de oameni și timp am fost nevoit să renunț la acest proiect după 1 an de căutări de personal”.

Organele de inspecție fiscală menționează că pe certificatul constatator emis de Oficiul Registrului Comerțului s-a înscris activitatea de consultanță și management și nu s-a prezentat alt certificat constatator din care să rezulte autorizarea pentru desfășurarea activității de „Agenții imobiliare”.

Astfel, s-a reținut că la spațiul situat în ..., nu s-au desfășurat niciodată activități economice de către X SRL, fapt precizat și de către domnul ....

Prin deducerea unor cheltuieli de amenajare și renovare a spațiului respectiv, deși acestea nu au fost destinate activităților economice (pentru facturile de prestări servicii în domeniul construcțiilor nu s-au prezentat situații de lucrări), organele de inspecție fiscală au reținut că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 și punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În consecință, echipa de control a stabilit că societatea nu are dreptul de a deduce cheltuieli în sumă totală de ... lei aferente anului 2013, defalcate pe trimestre astfel:

- ... lei - cheltuieli trimestrul III 2013
- ... lei - cheltuieli trimestrul IV 2013.

### 3. Referitor la situația facturilor emise de furnizorul „G”

X SRL a înregistrat în evidența contabilă, în cadrul contului 628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți”, suma de ... lei în baza facturii nr.../...2013 emisă de „G”.

Pe factură s-a menționat contravaloare servicii conform contract nr.../...2010, fără a se anexa situație de lucrări, devize sau rapoarte de lucru din care să reiasă natura și necesitatea achiziției serviciilor respective.

Conform datelor din contabilitatea societății, „G” a facturat lunar suma de aprox. ... lei reprezentând contravaloarea unor servicii, anexând la respectivele facturi o situație privind serviciile prestate (de exemplu: cursuri privind tencuiala absorbantă, materiale moderne, materiale rigide).

Analizând baza de date a Activității de Inspecție Fiscală Arad s-a constatat că domnul G este constituit ca și persoană fizică și datorează impozit pe venitul din activități independente sub forma normelor de venit.

Având în vedere faptul că la factura nr.../...2013 (de o valoare semnificativ mai ridicată față de facturile emise lunar de același contribuabil) nu s-au anexat documente din care să rezulte natura serviciilor și necesitatea achiziției acestora în scopul activităților desfășurate de X SRL, organele de inspecție fiscală au reținut că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 și punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În consecință, echipa de inspecție fiscală a stabilit faptul că suma de ... lei nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului IV 2013.

**Concluzionând**, echipa de control a stabilit total cheltuieli nedeductibile aferente anului 2013 în sumă de ... lei, defalcate pe trimestre astfel:

- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul I 2013

- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul II 2013
- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul III 2013
- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul IV 2013.

În consecință, aferent anului 2013, echipa de control a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei.

### **Impozitul pe profit aferent anului 2014**

#### **1. Cu privire la tranzacțiile desfășurate cu F SRL**

Societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 604 „Cheltuieli cu materiale nestocate”, factura nr.../...2014 emisă de F SRL având o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea unor produse alimentare (băuturi răcoritoare, apă minerală, alimente).

Întrucât produsele achiziționate sunt de natura bunurilor destinate acțiunilor de protocol, X SRL avea obligația de a le înregistra în contabilitate în contul 623.1 „Cheltuieli de protocol”.

Societatea a înregistrat pierdere contabilă în anul 2014, iar în urma calculării plafonului de deductibilitate al cheltuielilor de protocol a rezultat că acestea sunt integral nedeductibile.

În consecință, organele de inspecție fiscală au reținut că în conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 și punctul 33 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cheltuielile de protocol în sumă de ... lei aferente facturii emisă de F SRL, nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit al trimestrului IV 2014.

#### **2. Cu privire la aceste bunurile și serviciile achiziționate pentru renovarea spațiului situat în ...**

X SRL a înregistrat în contabilitate, în cadrul cheltuielilor deductibile la calculul impozitului pe profit, facturi emise de către diverși furnizori de materiale de construcții și de servicii în domeniul construcțiilor, utilizate pentru renovarea spațiului situat în ....

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit aferent anului 2013, expusă la punctul 2, integral aplicabilă prin analogie, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are dreptul de a deduce cheltuieli în sumă totală de ... lei aferente anului 2014, defalcate pe trimestre astfel:

- ... lei - cheltuieli trimestrul I 2014
- ... lei - cheltuieli trimestrul IV 2014.

#### **3. Referitor la situația facturilor emise de furnizorul „G”**

Societatea a înregistrat în evidența contabilă, în cadrul contului 628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți”, suma de ... lei în baza facturii nr.../...2014 emisă de „G”.

Pe această factură s-a menționat contravaloarea „Bonusare conform contract”, fără a se anexa situație de lucrări, devize sau rapoarte de lucru din care să reiasă natura și necesitatea achiziției serviciilor respective.

Conform datelor din contabilitatea societății, „G” a facturat lunar suma de aprox. ... lei reprezentând contravaloarea unor servicii, anexând la respectivele facturi o situație privind serviciile prestate (de exemplu: cursuri privind modul de aranjare a unui apartament, corectură proiecte, fototapetul).

Analizând baza de date a Activității de Inspecție Fiscală Arad s-a constatat

că domnul G este constituit ca și persoană fizică și datorează impozit pe venitul din activități independente sub forma normelor de venit.

Având în vedere faptul că la factura nr.../...2014 (de o valoare semnificativ mai ridicată față de facturile emise lunar de același contribuabil) nu s-au anexat documente din care să rezulte natura serviciilor și necesitatea achiziției acestora în scopul activităților desfășurate de X SRL, organele de inspecție fiscală au reținut că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 și punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În consecință, echipa de inspecție fiscală a stabilit faptul că suma de ... lei nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului IV 2014.

**Concluzionând**, echipa de control a stabilit total cheltuieli nedeductibile aferente anului 2014 în sumă de ... lei, defalcate pe trimestre, astfel:

- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul I 2014
- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul II 2014
- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul III 2014
- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul IV 2014.

S-a reținut că societatea a declarat o pierdere fiscală în sumă de ... lei aferentă anului 2014. Echipa de control a recalculat impozitul pe profit aferent anului 2014 și a diminuat integral pierderea fiscală declarată de contribuabil cu suma de ... lei.

În urma inspecției fiscale, aferent anului 2014, echipa de control a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

#### **Impozitul pe profit aferent anului 2015**

##### **Cu privire la tranzacțiile desfășurate cu H” SRL**

Societatea a înregistrat în cadrul cheltuielilor deductibile cont 628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți”, factura nr.../...2015 emisă de H SRL având o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea unor servicii conform contract nr.../...2012.

Pe factură la rubrica „Întocmită de” s-a menționat numele doamnei ... Factura a fost semnată la rubrica furnizor și a fost confirmată de primire prin semnarea acesteia de reprezentantul beneficiarului, domnul ..., persoană care a fost menționată și la rubrica delegat.

În data de 06.05.2015, H SRL a emis și factura nr. ... având o bază de impozitare de -... lei și TVA în sumă de -... lei prin care a stornat avansurile facturate în lunile anterioare, avansuri care au fost înregistrate în contabilitatea X SRL în contul 4092 „Furnizori debitori - servicii”.

În contractul de prestări servicii nr.../...2012, la cap.II: Obiectul contractului, s-a menționat faptul că obiectul contractului îl constituie un „abonament de prestări servicii reparații, servicii lucrări construcții, amenajări apartamente-îmobile. Abonamentul include un număr de 130 solicitări (apartamente sau spații comune-case de scări și curți)”. Termenul de prestare a serviciilor a fost cuprins între data semnării contractului 01.02.2012 și data de 30.05.2015. Tot în același contract s-a prevăzut că prețul abonamentului este de ... lei inclusiv TVA.

La factura nr.170/06.05.2015 s-a anexat un document de recepție-raport recapitulativ activități prestate conform contract nr.../...2012 prin care prestatorul aduce la cunoștința beneficiarului faptul că și-a respectat obligațiile asumate în

contractul respectiv, răspunzând la cele 130 de solicitări de intervenții (lucrări - sesizări - reparații) ale beneficiarului. De asemenea, s-au enumerat apartamentele și imobilele unde s-au efectuat lucrări în abonament.

Documentul de recepție a fost semnat în data de 06.05.2015 de către domnul ... în calitate de reprezentant al H SRL.

Analizând datele din aplicația fiscnet utilizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, s-a constatat faptul că, începând cu data de 05.05.2015, asociatul unic și administratorul societății H SRL este domnul ....

Persoanei juridice menționate i-a fost retrasă calitatea de plătitor de TVA din data de 01.11.2015. Ultimul decont de TVA depus la autoritățile fiscale a fost cel aferent lunii martie 2015, iar ultima declarație depusă privind obligațiile de plată la bugetul de stat (cod 100) a fost cea aferentă lunii martie 2015. Ultima declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (cod 394) depusă la autoritățile fiscale competente a fost cea aferentă lunii martie 2015. Nu a depus situația financiară anuală aferentă anului 2015 și nici declarația privind impozitul pe profit aferentă anului 2015.

Având în vedere faptul că furnizorul H SRL nu și-a îndeplinit obligațiile declarative aferente perioadei în care a emis factura nr.../...2015, precum și faptul că factura menționată a fost întocmită și semnată de persoane care nu aveau calitatea de administrator în cadrul persoanei juridice emitente, echipa de inspecție fiscală a stabilit faptul că suma de ... lei evidențiată în factura nr.../...2015 nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului II 2015, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003.

**Concluzionând**, echipa de control a stabilit total cheltuieli nedeductibile și venituri neimpozabile aferente anului 2015, în sumă de -... lei, defalcate pe trimestre, astfel:

- (-) ... lei - cheltuieli nedeductibile și venituri neimpozabile trim. I 2015
- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul II 2015
- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul III 2015
- ... lei - cheltuieli nedeductibile trimestrul IV 2015.

În urma inspecției fiscale, aferent anului 2015, echipa de control a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Aferent perioadei supuse verificării, echipa de control a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei.

#### **B. Cu privire la determinarea taxei pe valoarea adăugată suplimentară**

**În urma inspecției fiscale s-au constatat următoarele deficiențe în ceea ce privește TVA colectată:**

În perioada 17.09.2012 - 01.04.2013, societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 604 „Cheltuieli cu materiale nestocate” și a dedus TVA în baza facturilor emise de E SRL, reprezentând contravaloarea unor băuturi răcoritoare (coca cola, fanta, pepsi, cherry coke, mirinda, red bull, hell energy drink, apă minerală).

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, integral aplicabilă prin analogie, echipa de inspecție fiscală a stabilit că în conformitate cu prevederilor art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 și



punctul 6 alin.(15) lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, societatea avea obligația de a colecta TVA în sumă totală de ... lei (mai 2013 - luna în care s-a depus situația financiară anuală pe anul 2012), aferentă facturilor emise de E SRL.

Pentru facturile emise de E SRL în anul 2013, facturi pentru care s-a dedus TVA integral, fără a se colecta TVA pentru cheltuielile de protocol care depășeau 100 lei, organele de inspecție fiscală au reținut că s-au încălcat prevederile art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 și punctul 6 alin.(10) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, stabilind o TVA suplimentară în sumă totală de ... lei, defalcată pe luni astfel:

- ... lei - TVA suplimentară aferentă lunii februarie 2013
- ... lei - TVA suplimentară aferentă lunii martie 2013
- ... lei - TVA suplimentară aferentă lunii aprilie 2013.

În urma inspecției fiscale s-au constatat următoarele deficiențe în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA:

**1. Cu privire la facturile de avansuri emise de furnizorii A SRL și B SRL**

X SRL a dedus TVA în baza unor facturi de avansuri care au fost stornate ulterior fără a se concretiza operațiunile în tranzacții cu bunuri sau servicii, astfel:

- avans facturat de A SRL, înregistrat în cont 232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” în baza facturii nr.../...2011 având o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea unui avans promisiune de vânzare-cumpărare a unui apartament în blocul ...

Echipa de control a constatat faptul că tranzacția nu s-a concretizat în livrarea bunului care a făcut obiectul facturării.

Factura a fost stornată în data de 16.12.2011 prin factura nr.../...2011.

Astfel, facturarea de avansuri care nu se concretizează ulterior în livrarea unor bunuri nu pot fi considerate ca fiind tranzacții care au un scop economic și în concluzie, respectivele tranzacții nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În consecință, echipa de control a stabilit faptul că societatea nu avea dreptul de a deduce TVA în sumă de ... lei pe perioada cuprinsă între luna iunie 2011 și luna decembrie 2011.

- avans facturat de B SRL, avans înregistrat în cont 4091 „Furnizori debitori” în baza facturii nr.../...2012 având o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea unui avans pentru achiziția unor materiale.

Factura a fost stornată în data de 27.06.2012 prin factura nr.../...2012.

Astfel, facturarea de avansuri care nu se concretizează ulterior în livrarea unor bunuri, nu pot fi considerate ca fiind tranzacții care au un scop economic și în concluzie, respectivele tranzacții nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În consecință, echipa de control a stabilit faptul că societatea nu avea dreptul de a deduce TVA în sumă de ... lei pe perioada cuprinsă între luna mai 2012 și luna iunie 2012.

Având în vedere faptul că facturile de avans au fost stornate și nu au fost emise alte facturi privind livrări de bunuri sau prestări de servicii, organele de

inspecție fiscală au reținut că X SRL a dedus în mod nelegal TVA în sumă totală de ... lei, încălcând prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat și faptul că în urma consultării bazei de date a Activității de Inspecție Fiscală Arad, furnizorii facturilor de avans au declarat TVA de recuperat de la bugetul de stat în perioadele în care au emis facturile de avansuri către X SRL.

În consecință, conform prevederilor art.11 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, echipa de control a stabilit faptul că societatea nu are dreptul de a deduce TVA pe perioada cuprinsă între data emiterii facturilor de avans de către furnizorii menționați și data stornării facturilor.

## 2. Cu privire la facturile emise de furnizorul C SRL

Societatea a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți” și a dedus TVA în baza următoarelor facturi emise de C SRL:

- factura nr... având o bază de impozitare de ...
- factura nr.... având o bază de impozitare de ...
- factura nr.... având o bază de impozitare de ...
- factura nr.... având o bază de impozitare de ... lei, reprezentând contravaloare tâmplărie PVC la care nu s-au anexat situații de lucrări, devize sau alte documente din care să rezulte necesitatea achiziției de bunuri în scopul activității desfășurate de X SRL.

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, integral aplicabilă prin analogie, echipa de inspecție fiscală a stabilit că întrucât facturile prezentate de X SRL ca fiind emise de C SRL nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 - nu conțin codul de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului, facturile respective nu pot fi considerate documente justificative pentru deducerea TVA, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 și pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În consecință, echipa de control a stabilit faptul că TVA în sumă totală de ... lei menționată în facturile emise de C SRL nu este deductibilă.

## 3. Cu privire la tranzacțiile desfășurate cu D SRL

În cursul anului 2011, societatea a achiziționat diverse materiale de construcții de la D SRL.

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, integral aplicabilă prin analogie, echipa de inspecție fiscală a stabilit că prin deducerea TVA în baza facturilor emise de D SRL, s-au încălcat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003.

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

## 4. Cu privire la aceste bunurile și serviciile achiziționate pentru renovarea spațiului situat în ...

X” SRL a înregistrat în contabilitate și a dedus TVA în baza facturilor emise de către diverși furnizori de materiale de construcții și de servicii în domeniul construcțiilor, fost utilizate pentru renovarea spațiului situat în ....

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, integral aplicabilă prin analogie, echipa de inspecție fiscală a stabilit că prin

deducerea TVA aferentă unor cheltuieli de amenajare și renovare a spațiului respectiv, deși acestea nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, s-au încălcat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003.

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

#### **5. Cu privire la tranzacțiile desfășurate cu F SRL**

Societatea a dedus TVA în baza facturii nr.../...2014 emisă de F SRL având o bază de impozitare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea unor produse alimentare (băuturi răcoritoare, apă minerală, alimente).

Întrucât produsele achiziționate sunt de natura bunurilor destinate acțiunilor de protocol, X SRL avea obligația de a le înregistra în contabilitate în contul 623.1 „Cheltuieli de protocol”.

Societatea a înregistrat pierdere contabilă în anul 2014, iar în urma calculării plafonului de deductibilitate al cheltuielilor de protocol a rezultat că acestea sunt integral nedeductibile.

Pentru factura emisă de F SRL în baza căreia s-a dedus TVA integral, fără a se colecta TVA pentru cheltuielile de protocol care depășeau 100 lei, organele de inspecție fiscală au reținut că s-au încălcat prevederile art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 și punctul 6 alin.(10) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În consecință, echipa de control a stabilit TVA suplimentară în sumă totală de ... lei.

Aferent perioadei supuse verificării, echipa de control a stabilit că societatea datorează o TVA suplimentară în sumă totală de ... lei.

### **III. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:**

**Societatea X SRL** are ca obiect principal de activitate “Activități de consultanță pentru afaceri și management” - cod CAEN 7022. Asociați: domnul ... - 91% și doamna ... - 9%.

Având în vedere contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../...2017, contestată în parte, cu precizări la fiecare punct contestat, în sensul că a indicat la fiecare punct suma contestată, se reține că suma contestată este cuantum de ... lei, reprezentând:

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

Referitor la capătul de cerere privind tranzacțiile desfășurate cu furnizorii E SRL și F SRL, organul de soluționare constată că petenta, dintr-o eroare materială a trecut ca și sumă contestată ... lei din care, impozit pe profit în sumă de ... lei (calculate de petentă la cheltuieli în sumă de ... lei) și TVA în sumă de ... lei, și care de fapt este preluată copy/paste de la capătul de cerere privind tranzacțiile desfășurate cu furnizorul D SRL.

Potrivit modului de calcul prezentat de petentă, aferent tranzacțiilor desfășurate cu furnizorii E SRL și F SRL, impozitul pe profit ar fi trebuit să fie în sumă de ... lei (corespunzător unor cheltuieli în sumă de ... lei) și TVA în sumă de ... lei.

Având în vedere cele reținute, organul de soluționare consideră că suma contestată este în sumă totală de ... lei, reprezentând:

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

Totodată, referitor la modul de calcul al impozitului pe profit efectuat de către petentă, contestat, organul de soluționare constată că impozitul pe profit a fost determinat prin aplicarea cotei de 16% asupra cuantumului cheltuielilor contestate, respectiv ... lei x 16 = ... lei.

Ori, impozitul pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală la nivelul anilor 2011 și 2014 a fost influențat de pierderea fiscală declarată de contribuabil și pe care acesta avea dreptul de o recuperare.

Astfel, conform raportului de inspecție fiscală, **la nivelul anului 2011**, echipa de control a stabilit total cheltuieli nedeductibile și venituri impozabile aferente, în sumă de ... lei.

De asemenea, au constatat că societatea avea dreptul de a prelua o pierdere fiscală în sumă totală de ... lei din anii precedenți.

Ca urmare, la calculul impozitului pe profit suplimentar, echipa de inspecție fiscală a ținut cont de pierderea fiscală aferentă perioadelor precedente, aceasta fiind recuperată integral din profitul anului 2011 și a calculat **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei** aferent anului 2011.

Iar, impozitul pe profit aferent anului 2011, contestat de către societatea contestatoare este în sumă de ... lei, fiind determinat de către petentă prin aplicarea cotei de 16% asupra cuantumului cheltuielilor contestate (fără a lua în calcul pierderea fiscală recuperată), respectiv ... lei x 16 % = ... lei:

- ... lei - cheltuieli aferente antecontractului de vânzare-cumpărare încheiat cu între numiții ... și ...
- ... lei - cheltuieli aferente facturilor emise de C SRL
- ... lei - cheltuieli aferente facturilor emise de D SRL.

Astfel, organul de soluționare constată că impozitul pe profit contestat în sumă de ... lei la nivelul anului 2011 (... lei - ... lei) nu a făcut obiectul Deciziei de impunere nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Totodată, conform raportului de inspecție fiscală, **la nivelul anului 2014**, echipa de control a stabilit total cheltuieli nedeductibile aferente, în sumă de ... lei.

S-a reținut că societatea a declarat o pierdere fiscală în sumă de ... lei aferentă anului 2014.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit aferent anului 2014 și au diminuat integral pierderea fiscală declarată de contribuabil cu suma de ... lei, stabilind un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei** aferent anului 2014.

Iar, impozitul pe profit aferent anului 2014, contestat de către societatea contestatoare este în sumă de ... lei, fiind determinat de către petentă prin aplicarea cotei de 16% asupra cuantumului cheltuielilor contestate (fără a lua în calcul pierderea fiscală declarată), respectiv ... lei x 16 % = ... lei:

- ... lei - cheltuieli aferente facturii emisă de F SRL
- ... lei - cheltuieli aferente facturilor emise de C SRL
- ... lei - cheltuieli ocazionate de renovarea spațiului situat în ...

Astfel, organul de soluționare constată că impozitul pe profit contestat în sumă de ... lei la nivelul anului 2014 (... lei - ... lei) nu a făcut obiectul Deciziei de impunere nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

**A. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei, diferența dintre impozitul pe profit contestat și determinat de către petentă la nivelul anilor 2011 și 2014 în sumă de ... lei și impozitul pe profit stabilit suplimentar la nivelul anilor 2011 și 2014 de către organele de inspecție fiscală în sumă de ... lei.**

În drept, în conformitate cu prevederile art.269 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: "*Forma și conținutul contestației*

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

(...)

b) *obiectul contestației;*

(...)

(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat."*

Potrivit prevederilor pct.11.1. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*"11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

(...)

*c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat; (...)"*

Față de cele prezentate, în condițiile în care, prin Decizia de impunere nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, la nivelul anilor 2011 și 2014 nu s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, rezultă că, pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei, contestația formulată urmează a fi *respinsă ca fără obiect*, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.c) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

**B. Referitor la capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturii nr.../...2015 emisă de H SRL.**

**În fapt**, prin contestația formulată, societatea petentă contestă obligația fiscală de natura TVA în sumă de ... lei.

Conform raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au analizat TVA aferentă facturii nr.../...2015 emisă de H SRL, drept urmare, prin Decizia de impunere nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de către A.J.F.P. Arad - Activitatea de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată aferentă tranzacției desfășurată de către X SRL cu H SRL.

În drept, în conformitate cu prevederile art.269 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: *“Forma și conținutul contestației*

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

*(...)*

*b) obiectul contestației;*

*(...)*

*(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”*

Potrivit prevederilor pct.11.1. din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*(...)*

*c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat; (...)”*

Față de cele prezentate, în condițiile în care, prin Decizia de impunere nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, nu s-a stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată aferentă tranzacției desfășurată de către X SRL cu H SRL, rezultă că pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, contestația formulată urmează a fi *respinsă ca fără obiect*, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.c) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea.

**C. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.**

**1. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare avans conform antecontractului de vânzare-cumpărare încheiat între numiții ... și X SRL, cauza supusă soluționării o constituie diminuarea masei profitului impozabil cu contravaloarea**

**cheltuielilor, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei, a rezultat că operațiunea de vânzare-cumpărare nu a mai avut loc.**

**În fapt**, X SRL, în calitate de promitent-cumpărătoare, a încheiat cu domnul ... și doamna ..., în calitate de promitenți-vânzători, la data de 05.06.2009, Antecontractul de vânzare-cumpărare, al cărui obiect îl reprezintă cumpărarea unui imobil - teren intravilan viran, situat în ....

Prin Antecontractul de vânzare-cumpărare încheiat la data de 05.06.2009, la Capitolul 2. Obiectul contractului, se precizează:

*“(...) 2.2. Contractul autentic de vânzare-cumpărare se va încheia până la data de 20 septembrie 2009, (...)”*

La Capitolul 3. Prețul și modalitatea de plată, se arată:

*“3.1. Prețul convenit este de ... euro, din care până la data de 30.06.2009 se va achita suma de ... euro.*

*3.2. Diferența de preț de ... euro, se va achita la data semnării contractului autentic de vânzare-cumpărare. (...)”*

Iar, la Capitolul 5. Clauza penală, se menționează:

*“În cazul în care promitent-cumpărătoare se va răzgândi sau contractul autentic de vânzare-cumpărare nu se va încheia din culpa sa, promitent-vânzătorii vor fi îndreptățiți să-și rețină avansul de ... euro, achitat astăzi.(...)”*

Aferent Antecontractului de vânzare-cumpărare încheiat la data de 05.06.2009, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de ... lei reprezentând contravaloare avans respectiv, în perioada ianuarie - iunie 2011, prin nota contabilă 6588 “Alte cheltuieli de exploatare” = 471 “Cheltuieli în avans”, X SRL a înregistrat cheltuieli lunare în sumă de ... lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea avansului pentru antecontractul de vânzare-cumpărare, nu reflectă conținutul real economic al tranzacției respective, tranzacția neconcretizându-se în achiziția bunului imobil menționat în antecontract, fapt pentru care au fost considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 și punctul 44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Prin contestația formulată, petenta susține că aceste cheltuieli au fost înregistrate în contabilitate în baza antecontractului de vânzare-cumpărare, documentul justificativ care la clauza penală prevede că în situația neplății întregii diferențe de preț la scadența convenită, promitenții-vânzători aveau dreptul să rețină toate sumele încasate până la momentul respectiv, avansurile în sumă totală de ... euro, cu titlu de penalitate contractuală și pierdute de societate ca urmare a rezoluțiunii antecontractului pentru neplata integrală a prețului.

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

*“(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”.*

La art.21 alin.(1) din același act normativ, se prevede:

*“(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.”*

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, 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.

În explicarea prevederilor citate, legiuitorul aduce precizări suplimentare, prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*Pct.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.”*

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

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

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, ***principiul prevalenței economicului asupra juridicului***, al realității economice, în baza căruia ***autoritățile fiscale au dreptul*** să analizeze orice operațiune (tranzacție), nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al ***scopului economic urmărit*** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

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

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

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



Dealtfel, tranzacția neconcretizându-se în achiziția bunului imobil menționat în antecontract, motivată de rezoluțiunea antecontractului pentru neplata integrală a prețului convenit, petenta nu clarifică motivele care au condus la imposibilitatea achitării acestuia, precum și să clarifice legătura acestor cheltuieli ale societății cu propriile operațiuni impozabile, respectiv caracterul lor economic.

Mai mult, tranzacția neconcretizându-se în achiziția bunului imobil menționat în antecontract, aspect recunoscut de societate, fără vreo intenție de acțiune în vederea plății integrale a prețului convenit de ... euro, probează încă o dată, absența unui scop economic al tranzacției în cauză.

Totodată, cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a tranzacției, din constatările organelor de inspecție fiscală și a documentelor existente la dosarul cauzei, au rezultat următoarele:

La data de **05.06.2009**, valoarea totală a antecontractului de ... euro respectiv ... lei, a fost înregistrată în contabilitate pe contul 232 "*Avansuri acordate pentru imobilizări corporale*" în corespondență cu contul 462 "*Creditori diverși - ...*".

În perioada **05.06. - 23.06.2009**, prin dispoziții de plată s-a achitat din cont 5311 "*Casa în lei*" contravaloarea avansului în sumă de ... lei.

La data de **31.01.2011**, societatea a stornat suma totală de ... lei, înregistrând nota contabilă 232 "*Avansuri acordate pentru imobilizări corporale*" = 462 "*Creditori diverși*".

De asemenea, la data de **31.01.2011**, a înregistrat și nota contabilă 471 "*Cheltuieli înregistrate în avans*" = 462 "*Creditori diverși*" cu contravaloarea avansului în sumă de ... lei.

Iar, în **perioada ianuarie - iunie 2011**, societatea a înregistrat cheltuieli lunare în sumă de ... lei prin nota contabilă 6588 "*Alte cheltuieli de exploatare*" = 471 "*Cheltuieli în avans*", respectiv **s-au înregistrat cheltuieli totale în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare avans conform antecontract de vânzare-cumpărare.**

Față de cele arătate mai sus, așa cum s-au efectuat înregistrările contabile, chiar în condițiile în care societatea petentă ar fi probat scopul economic al tranzacției în cauză, se reține eronată înregistrarea în anul fiscal 2011 ca și cheltuieli deductibile, cheltuieli aferente anului fiscal 2009, deoarece pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din același exercițiu fiscal, conform prevederilor art.19 alin.(1) din Codul fiscal: "*(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, (...).*"

De asemenea, potrivit prevederilor art.2 alin.(1) și art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, Republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**Art.2** "*(1) Contabilitatea, (...) trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru*

*cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”*

**Art.6** *“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

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

Totodată, potrivit prevederile pct.42 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Secțiunea 7 Principii contabile generale:

*“Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.”*

Respectând principiul independenței exercițiului, în contul de profit și pierdere aferent unui an, se cuprind doar veniturile și cheltuielile aferente aceluși exercițiu financiar.

În consecință, având în vedere cele reținute, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la reconsiderarea operațiunii de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a contravalorii avansului conform antecontract de vânzare-cumpărare, deoarece la data înregistrării lor, aceste cheltuieli nu au generat venituri la nivelul societății contestată, respectiv să fie aferente unor venituri impozabile, care reprezintă criteriul esențial stabilit de legiuitor pentru a beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, tranzacția neconcretizându-se în achiziția bunului imobil menționat în antecontractul de vânzare-cumpărare, motiv pentru care în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,* se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

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

**În fapt**, în perioada anilor 2013 - 2014, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă, achiziții de materiale de construcții și prestări servicii în domeniul construcțiilor de la diverși furnizori, în valoare totală de ... din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, utilizate pentru renovarea spațiului situat în ....

Aferent spațiului supus renovării, la data de 01.11.2013, între domnul ..., în calitate de proprietar și X SRL, în calitate de chiriaș, s-a încheiat un precontract în care s-a precizat că imobilul va fi utilizat de chiriaș, începând cu data de 01.08.2015, fiind destinat deschiderii unui punct de lucru.

Societatea a prezentat contractul de închiriere înregistrat la A.J.F.P. Arad sub nr.../...2015 în care s-a evidențiat chiria lunară de 100 lei percepută pentru imobilul în cauză.

De asemenea, s-a prezentat Certificatul constatator emis la data ...2015 de către Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Arad prin care se atestă autorizarea pentru desfășurarea de activități de consultanță pentru afaceri și management la adresa imobilului din bulevardul ..., punct de lucru.

La data de ...2016, conform Hotărârii nr.1, punctul de lucru a fost închis iar, modificările stabilite prin Hotărâre au fost comunicate la Oficiul Registrului Comerțului, prezentându-se în acest sens Rezoluția nr.../...2016 și Certificatul de înregistrare menționat emis la data de ...2016.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 și punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, reținând că suma totală de ... lei, reprezentând contravaloarea cheltuielilor de amenajare și renovare a imobilului din bulevardul ..., este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, nefiind destinate activităților economice iar, pentru facturile de prestări servicii în domeniul construcțiilor nu s-au prezentat situații de lucrări.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturilor de achiziții de materiale de construcții și prestări servicii în domeniul construcțiilor, achiziții utilizate pentru amenajarea și renovarea imobilului din bulevardul ...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*a) operațiuni taxabile;...”*

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

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

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

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

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

Potrivit doctrinei, bunurile și serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului. Societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte că achizițiile de la diverși furnizori de materiale de construcții și prestări servicii în domeniul construcțiilor, reprezintă costuri necesare activității, respectiv necesitatea achizițiilor de bunuri și servicii, utilizate pentru renovarea spațiului situat în ..., și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, precum și criteriul efectuării achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile, criterii fundamentale ale deductibilității.

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

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

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

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

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

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

Astfel, prin Nota explicativă, domnul ..., reprezentant al X SRL a specificat faptul că punctul de lucru a fost destinat activității de intermediere imobiliară - Agenție imobiliară, dar *“din lipsă de oameni și timp am fost nevoit să renunț la acest proiect după 1 an de căutări de personal”*.

Așa cum s-a arătat mai sus, Certificatul constatator emis la data ...2015 de către Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Arad, atestă autorizarea pentru desfășurarea de *“Activități de consultanță pentru afaceri și management - clasa CAEN 7022”* la adresa imobilului din bulevardul ..., punct de lucru.

Ori, nu s-a prezentat un alt certificat constatator din care să rezulte autorizarea pentru desfășurarea activității de *“Agenții imobiliare”*.

Conform Ordinului președintelui Institutului Național de Statistică nr.337/2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN:

*“Anexă - Clasificarea activităților din economia națională (...)*

*Secțiunea L - Tranzacții imobiliare*

*68 Tranzacții imobiliare*

*683 Activități imobiliare pe bază de comision sau contract*

**6831 Agenții imobiliare (...)**

În motivarea contestației, societatea petentă susține că independent de proiectul privind deschiderea unei agenții imobiliare, spațiul din bulevardul Revoluției nr.91 a fost folosit efectiv de societate pe toată durata închirierii sale și pentru alte activități conexe obiectului de activitate, și anume pentru diverse întâlniri cu clienții, activități de arhivă, păstrare de studii și materiale documentare și alte activități specifice de birou.

În susținere, petenta a depus Anexa 5 constând în Certificatul constatator emis la data ...2015 de către Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Arad și Anexa nr.20 la raportul de inspecție fiscală întocmită de către organele de control referitoare la “Situția privind cheltuielile și TVA pentru punct lucru ...” și care se presupune că în opinia sa atestă desfășurarea de activități economice de către X SRL și că, implicit, cheltuielile de amenajare au fost destinate activităților economice.

Totodată, s-a reținut de către organele de inspecție fiscală că societatea a prezentat Contractul nr.../...2013 încheiat între L SRL, în calitate de prestator și X SRL, în calitate de beneficiar, având ca obiect executarea de către prestator a unor lucrări de construcții la obiectivul situat în ....

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

Societatea contestatoare nu a prezentat situații de lucrări, devize de cheltuieli ocazionate de derularea contractului sau alte documente similare din care să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate în ordinea desfășurării lor, pe întreaga durată de desfășurare a contractului.

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

*Art.5 “Aplicarea unitară a legislației*

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

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

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

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

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

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

Se reține faptul că, deși petenta a susținut în contestația formulată o altă stare de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, în legătură cu achizițiile de la diverși furnizori de materiale de construcții și prestări servicii în domeniul construcțiilor, a căror contravaloare pretinde a fi considerată cheltuială deductibilă la determinarea profitului cu consecința diminuării masei impozabile a acestuia, precum și exercitarea dreptului de deducere a TVA, nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și d) din Codul de procedură fiscală.

Simpla enunțare a faptului că *“independent de proiectul privind deschiderea unei agenții imobiliare, spațiul din bulevardul ... a fost folosit efectiv de societate pe toată durata închirierii sale și pentru alte activități conexe obiectului de activitate, și anume pentru diverse întâlniri cu clienții, activități de arhivă, păstrare de studii și materiale documentare și alte activități specifice de birou”* nu echivalează cu o motivare în fapt și drept a contestației.

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

*“Forma și conținutul contestației*

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

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

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

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

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

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

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii



administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

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

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

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

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

- prin Sentința Civilă nr.**335/2014** a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin Decizia nr.**2007/14.05.2015** a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, că: *“(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”*

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

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele invocate nu sunt de natură a proba necesitatea și prestarea efectivă a achizițiilor în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor înscrise în facturile de achiziții emise de către diverși furnizori de materiale de construcții și prestări servicii în domeniul construcțiilor, precum și

neacordarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă în sumă de ... lei, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”*, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

**3. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare servicii prestate de “G - profesor meditator”, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, în condițiile în care nu a prezentat dovezi obiective din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt**, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă, în contul 628 “Alte cheltuieli cu servicii executate de terți”, suma de ... lei în baza facturilor emise de domnul G - profesor meditator”, astfel:

- factura nr.../....2013 în valoare de ... lei, reprezentând contravaloare prestări servicii conform contract nr.../...2010

- factura nr.../...2014 în valoare de ... lei, reprezentând contravaloare “Bonusare conform contract”.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 și punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, reținând că suma totală de ... lei, reprezentând contravaloarea serviciilor prestate de domnul G - profesor meditator, este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, nefiind anexate documente din care să rezulte natura serviciilor și necesitatea achiziției serviciilor în scopul activităților desfășurate de societate.

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

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

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

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

**Pct.12** *“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor*

*contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.[...]*”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Așadar, cheltuielile cu prestările de servicii sunt deductibile numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Se reține referitor la contractul de prestări servicii faptul că, reprezentanții societății nu au fost în măsură să pună la dispoziție organelor de inspecție fiscală, documentele necesare din care să rezulte natura serviciilor și necesitatea achiziției serviciilor în scopul activităților desfășurate de societate.

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

X SRL, în calitate de client, a încheiat cu PF G, în calitate de prestator, Contractul de prestări servicii nr.../...2010, al cărui obiect îl reprezintă:

“2.1. meditații (cursuri teoretice) pentru însușirea de către angajații și/sau colaboratorii Clientului și/sau clienții produselor imobiliare pe care le promovează Clientul a unor noțiuni de estetică vizuală. Aceste servicii se vor presta lunar, în regim de permanență, (...)”

2.2. *ateliere și demonstrații practice de pictură (cursuri practice) realizate, în principal, cu participarea copiilor clienților sau cu copiii potențialilor clienți care au achiziționat sau ar putea să achiziționeze produsele imobiliare (apartamente) din proiectele ... promovate de către Client. Aceste servicii se vor presta periodic, respectiv la cererea Clientului (...)*”.

La Capitolul 4. Prețul contractului/modalități de facturare, se arată:

“4.1. Pentru serviciile de meditații (...) prețul a fost stabilit de comun acord de către părți la nivelul sumei de ... lei/lună (...).

4.2. *Pentru serviciile constând în ateliere meditații și demonstrații practice de pictură (cursuri practice (...)) prețul aferent fiecărei prestații va fi stabilit în funcție de numărul de participanți, conform următorului algoritm:*

- *Pentru cursurile practice de pictură cu 1 participant – ... lei/persoană/oră;*
- *Pentru cursurile practice de pictură cu 2 participanți – ... lei/persoană/oră;*
- *Pentru cursurile practice de pictură cu 3 sau mai mulți participanți – ... lei/persoană/oră;*

*Cursurile/demonstrațiile practice care la solicitarea Clientului se vor organiza în zilele de weekend (sâmbăta și duminica) se vor tarifa la un nivel de 150% raportat la tarifele sus-menționate.*

*Tarifele sus-menționate includ și toate materialele și consumabilele necesare cursurilor practice de pictură, care vor fi asigurate de către Prestator.*

*Prestatorul va emite factura aferentă cursurilor practice de pictură organizate la cererea Clientului conform celor de mai sus pe măsura prestării serviciilor, respectiv în principiu semestrial, și va anexa fiecărei facturi câte un raport de activitate privind ateliere organizate, numărul de participanți și modul de calcul al prețului pentru fiecare eveniment.”*

Organele de inspecție fiscală au reținut că potrivit datelor din contabilitatea societății, domnul G, a facturat lunar suma de ... lei reprezentând contravaloarea unor servicii, anexând la respectivele facturi o situație privind serviciile prestate: cursuri privind tencuiala absorbantă, materiale moderne, materiale rigide, cursuri privind modul de aranjare a unui apartament, corectură proiecte, fototapetul.

Referitor la cheltuielile cu prestările de servicii facturate conform celor două facturi în cauză, factura nr.../...2013 în valoare de ... lei și factura nr.../...2014 în valoare de ... lei, organele de inspecție fiscală au reținut că sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, nefiind anexate documente din care să rezulte natura serviciilor și necesitatea achiziției serviciilor în scopul activităților desfășurate de societate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au delimitat cele două categorii distincte de servicii iar, cheltuielile aferente prestațiilor de servicii constând în ateliere și demonstrații practice de pictură, au fost tratate ca nedeductibile la calculul profitului impozabil, pe motiv că nu au fost anexate documente din care să rezulte natura serviciilor și necesitatea achiziției serviciilor în scopul activităților desfășurate de societate și nicidecum, pe motiv că au valori semnificativ mai ridicate față de facturile emise lunar, așa cum susține petenta.

În motivarea contestației, societatea petentă susține că cele două facturi în discuție, se referă la ateliere în care au fost create opere de artă și este impropriu

a se pretinde unui pictor profesionist să întocmească situații de lucrări sau să justifice necesitatea achiziției de către beneficiar a lucrărilor sale.

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

Iar, dreptul de deducere a cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

De asemenea, petenta susține că realitatea prestării serviciilor a fost demonstrată încă de la început prin rapoartele de activitate anexate facturilor, în care apar detaliate cu exactitate activitățile realizate (atelieri practice de pictură), perioadele în care s-au realizat aceste activități, numărul participanților și modul de calcul al prețului fiecărei activități, raportat la numărul de participanți.

Din aceste documente nu rezultă o detaliere a serviciilor prestate, obiectivele și locațiile unde au avut loc. În rapoartele de activitate prezentate de societatea petentă sunt evidențiate la modul general, sub forma unui tabel, numărul de ore, numărul de persoane, tarif/om/oră și valoarea, respectiv valoarea totală a serviciilor.

În plus, în dovedirea realității prestării acestui serviciu, petenta a anexat fotografiile de la demonstrațiile practice de pictură organizate de acest prestator care, în opinia acesteia, ilustrează în mod elocvent atât obiectul, cât și modul de desfășurare a acestor atelieri, respectiv faptul că au fost efectiv realizate conform prevederilor contractului.

Se reține că, fotografiile în cauză, nu se pot substitui documentelor probatorii expres precizate de legiuitor în norma legală și care să cuprindă cu relevanță datele aferente operațiunilor efectuate, astfel încât să se poată identifica picturile reliefate de către fotografiile cu un serviciu anume, determinabil, prestat către X SRL.

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

De asemenea, în cauza se va reține și jurisprudența națională invocată la punctul 2 și anume: Decizia nr.1325/2012, Decizia nr.1261/12.03.2014 și Decizia nr.398/16.02.2016 - emise de către Înalta Curte de Casație și Justiție, precum și Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel București.

Totodată, deși petenta susține că în urma activităților desfășurate la aceste ateliere, lucrările realizate de pictor au rămas dobândite de dezvoltatorul care a finanțat desfășurarea acestor activități prin bugetele de marketing puse la dispoziția societății, petenta nu face dovada celor susținute și nu probează modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

În acest sens, petenta a anexat la - nivelul anului 2013, două facturi emise către Bloc ... SA, reprezentând contravaloare “*comision cf contract nr.../...2013*” iar la - nivelul anului 2014, două facturi emise către Bloc ... SA, reprezentând contravaloare “*servicii consultanță marketing*” și respectiv “*prestări servicii cf contract .../...2014*”

Conform fiecărui deviz ofertă privind activitățile preconizate a fi realizate, anexate facturilor emise de către X SRL, s-a prevăzut un buget alocat în sumă de ... lei pentru întreținut imagine ... “*aspect curți, gard, ghene, posturi trafo, mob urban, etc*”.

Astfel, din informațiile furnizate de documentele anexate, nu a reieșit că X SRL a recuperat de la Clienți prin refacturare, cheltuielile în sumă totală de ... lei aferente facturilor emise de domnul G - profesor meditator

Față de cele reținute, prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente probatorii, apte de a fi înregistrate în contabilitate și de a produce efecte juridice, respectiv documente care să conțină toate elementele necesare identificării operațiunii economice efectuate, și anume de a verifica realizarea efectivă a acestor operațiuni pe baza documentelor prevăzute de pct.48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 iar, argumentele invocate nu sunt de natură a proba efectuarea serviciilor în scopul realizării de venituri impozabile, așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor înscrise în facturile de prestări servicii, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: “*Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.*”, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

**4. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare achiziții tâmplărie PVC cu geam termopan, precum și TVA aferentă în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli și de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care nu a prezentat dovezi**

**obiective din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt**, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă, în contul 628 “Alte cheltuieli cu servicii executate de terți”, contravaloare achiziției tâmplărie PVC cu geam termopan în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, conform facturilor emise de C SRL, astfel:

- factura nr... în sumă totală de 5.000 lei din care, baza de impozitare de ...
- factura nr.... în sumă totală de 5.000 lei din care, baza de impozitare de ...
- factura nr... în sumă totală de 5.000 lei din care, baza de impozitare de ...
- factura nr... în sumă totală de 5.000 lei din care, baza de impozitare de ...

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 și pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, reținând că suma totală de ... lei, reprezentând contravaloare achiziției tâmplărie PVC cu geam termopan, este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, întrucât nu s-au prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea achiziției de bunuri în scopul activităților desfășurate, iar facturile nu pot fi considerate documente justificative.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 și pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturilor de achiziției tâmplărie PVC cu geam termopan, întrucât facturile nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art.155 alin.(5) lit.d) din Codul fiscal - nu conțin codul de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului, și nu pot fi considerate documente justificative pentru deducerea TVA.

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

*“(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”.*

La art.21 alin.(1) din același act normativ, se prevede:

*“(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.”*

În explicitarea prevederilor citate, legiuitorul aduce precizări suplimentare, prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Pct.12 *“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare*



*veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”*

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

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

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

Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m), 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. (...)”*

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

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

*“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.”*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*a) operațiuni taxabile;...”*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Totodată, față de prevederile legale mai sus invocate, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura; (...)*”

Astfel, potrivit prevederilor legale se reține faptul că, persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate de la o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate emise pe numele său de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

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

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

De asemenea, societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte că achizițiile de tâmplărie PVC cu geam termopan, reprezintă costuri necesare activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, precum și criteriul efectuării achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile, criterii fundamentale ale deductibilității.

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

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

În motivarea contestației, societatea petentă susține că în probațiune a prezentat organelor de inspecție fiscală, Contractul de prestări-servicii și un set de fotografii ale bunurilor achiziționate - standuri expoziționale din tâmplărie PVC cu geam termopan, precum și faptul că prețul contractului a inclus și transportul și montajul standurilor expoziționale.

Se reține că în susținerea contestației, petenta a depus Anexa 2 constând în fotografii ale standului expozițional din tâmplărie PVC cu geam termopan și care se presupune că în opinia sa atestă pe de o parte - desfășurarea de activități economice de către X SRL și că, implicit, cheltuielile ocazionate de achiziția acestuia au fost realizate în scopul activităților desfășurate, iar pe de altă parte - prestațiile privind furnizarea tâmplăriei din PVC au fost efectiv executate, invocând ca dovadă incontestabilă, faptul că toate facturile emise de furnizor au fost achitate, după recepționarea standurilor expoziționale.

De asemenea, referitor la faptul că facturile au fost înregistrate în contul contabil 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terți", în susținerea contestației, petenta arată că obiectul material al acestei tranzacții, confecționarea de standuri expoziționale din tâmplărie PVC cu geam termopan, **poate fi foarte bine și corect încadrat și ca o prestare de servicii de execuție și montaj tâmplărie**, cu materialele furnizorului.

Însă, așa cum s-a reținut mai sus, societatea nu a făcut dovada că deține documente care să conțină toate elementele necesare identificării operațiunii economice efectuate, și anume de a verifica realizarea efectivă a acestei operațiuni pe baza documentelor prevăzute de pct.48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În legătură cu Contractul de prestări servicii invocat de către petentă și care nu a fost depus ca probă în susținerea contestației, deși petentei i s-a adus la cunoștință că are posibilitatea de a depune probe în susținerea cauzei, organele de inspecție fiscală au reținut că în cuprinsul contractului nu s-a menționat nicio valoare a bunurilor sau a prestației și nici nu s-a menționat care a fost persoana care a reprezentat furnizorul și a semnat contractul.

Mai mult, din analiza facturilor emise de C SRL, se reține că pe acestea nu este înscrisă nicio trimitere către vreun contract, astfel încât să se poată identifica

o corespondență între achizițiile din cuprinsul lor și contractul încheiat de X SRL cu C SRL.

Se reține că documentul în baza căruia se realizează achiziția unui serviciu, constă într-un act emis din care rezultă natura serviciului, prestarea acestuia conform contractului de prestări servicii și la prețul prevăzut în acesta, astfel încât suma facturată pentru serviciul respectiv să fie corectă.

Totodată, în susținerea necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, petenta invocă domeniul principal de activitate al societății care constă în asigurarea managementului întregului segment de marketing și promovare a brandului ... și a produselor imobiliare dezvoltate de grupul ..., astfel că, achiziționarea de standuri expoziționale era absolut necesară și strâns legată de activitatea de marketing a societății, fără însă ca petenta, să probeze modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

În legătură cu calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere a TVA a furnizorului C SRL, în urma verificării bazei de date a Activității de Inspecție Fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că furnizorul C SRL nu a fost înregistrat niciodată plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că furnizorul C SRL a emis facturi cu TVA, deși, nu a fost niciodată înregistrat în scopuri de TVA, iar X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă acestor facturi deși, potrivit actelor normative anterior precizate, pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA, societatea avea obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 iar în acest sens, să verifice dacă factura are înscris un cod de înregistrare în scopuri de TVA valid, aceasta fiind direct răspunzătoare de înregistrarea acestora în evidența contabilă.

În situația de față, emitentul facturilor nefiind persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, facturile în cauză nu îndeplinesc calitatea de document justificativ cu care societatea poate justifica exercitarea dreptului de deducere a TVA, nefiind îndeplinite condițiile cumulative prevăzute de lege, respectiv acelea de a avea la bază o factură completată cu toate elementele cerute de lege.

În același sens este și jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție în materie, Decizia civilă nr.7405/2013 invocată chiar de către petentă, care a statuat în mod constant că: *“Acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a celor de formă, primele vizând însăși existența dreptului de deducere, iar celelalte condițiile de exercitare a acestuia.*

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

Totodată, astfel cum a statuat și Înalta Curte de Casație și Justiție conform Deciziei V/2007, pronunțată în interesul legii, obligatorie, *„În aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) și ale art.145 alin.(8) lit.a) și b) din Legea*

*nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, stabilesc:*

*Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.”*

Faptul că Decizia V/2007 pronunțată de ÎCCJ cu privire la aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) și ale art.145 alin.(8) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, este aplicabilă de drept operațiunilor consemnate în facturile emise în perioada în care petenta a fost verificată de inspectia fiscală este conformat chiar de Curtea de Apel Timișoara, instanță de control judiciar care a statuat în hotărârea nr.126 din 16.05.2016, că apărarea autorității fiscale este pertinentă și prin invocarea „Deciziei nr.V/2007, pronunțată în recursul legii de către Înalta Curte de Casație și Justiție, în cadrul căreia însăși instanța supremă a făcut o astfel de trimitere la dispozițiile Codului fiscal aplicabile impozitului pe profit [art. 21 alin. (4) lit. f), în forma în vigoare la acea dată] atunci când s-a pronunțat pe o problemă care viza deductibilitatea TVA.”

Complementar celor învederate mai sus, s-au reținut aspecte potrivit cărora, în urma verificării bazei de date a Activității de Inspecție Fiscală cu privire la furnizorul C SRL, în situația financiară depusă pentru anul 2011 s-a menționat obiectul principal de activitate „Transporturi cu taxiuri” - cod CAEN 4932, în bilanț s-a declarat o cifră de afaceri în sumă de 0 lei aferentă anului 2011, nu a avut declarate puncte de lucru, iar sediul se afla într-un apartament de bloc, astfel C SRL era în imposibilitatea de a produce tâmplărie PVC din geam termopan și de a o livra către beneficiarul X SRL.

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

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

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

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

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

Se reține faptul că, deși petenta a susținut în contestația formulată o altă stare de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, în legătură cu prestațiile privind furnizarea tâmplăriei din PVC cu geam termopan, a căror contravaloare pretinde a fi considerată cheltuială deductibilă la determinarea profitului cu consecința diminuării masei impozabile a acestuia, precum și exercitarea dreptului de deducere a TVA, nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Codul de procedură fiscală.

Simpla enunțare a faptului că, prestațiile privind furnizarea tâmplăriei din PVC cu geam termopan a fost efectiv executată - având în vedere standurile expoziționale fotografiate după personalizarea lor și darea în folosință, faptul că toate facturile emise de acest furnizor au fost achitate de societate, precum și că, achiziționarea de standuri expoziționale era absolut necesară și strâns legată de activitatea de marketing a Societății - în condițiile în care domeniul principal de activitate al Societății constă în asigurarea managementului întregului segment de marketing și promovare a brandului ... și a produselor imobiliare dezvoltate de grupul ..., nu pot substitui condițiile expres stipulate de legiuitor cu privire la determinarea profitului impozabil și exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fiind obligația persoanei impozabile să demonstreze pe bază de documente probatorii că sunt îndeplinite toate condițiile legale.

De asemenea, în cauza se va reține și jurisprudența națională invocată la punctul 2 și anume: Decizia nr.1325/2012, Decizia nr.1261/12.03.2014 și Decizia nr.398/16.02.2016 - emise de către Înalta Curte de Casație și Justiție, precum și Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel București.

Față de cele reținute și având în vedere prevederile legale, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor înscrise în facturile emise de către C SRL, precum și neacordarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă în sumă de ... lei, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”*, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

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

**În fapt**, în cursul anului 2011, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă, în contul 604 “Cheltuieli cu materiale nestocate” și contul 6021 “Cheltuieli cu materiale auxiliare”, contravaloare achiziții diverse materiale de construcții de la D SRL, în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au reținut că pentru a evidenția intrarea în gestiune a materialelor cumpărate, petenta nu a întocmit note de recepție și nici bonuri de consum din care să rezulte consumul materialelor pe obiective de

lucrări, nu s-au prezentat documente din care să rezulte necesitatea achiziției materialelor de construcții și nici nu s-au prezentat situații de lucrări, devize din care să reiasă consumul de materiale în scopul activităților economice desfășurate de societate.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003, reținând că suma de ... lei, reprezentând contravaloare achiziții diverse materiale de construcții de la D SRL, este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, întrucât nu s-a respectat principiul separației cheltuielilor menționat în OMFP nr.1826/2003, nu s-a condus contabilitatea de gestiune, nu s-au identificat obiectivele la care să fi fost consumate materialele furnizate de D SRL și nici nu s-au putut determina cheltuielile care au concurat la realizarea obiectivelor respective.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de diverse materiale de construcții de la D SRL.

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

*“(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”.*

La art.21 alin.(1) din același act normativ, se prevede:

*“(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.”*

În explicitarea prevederilor citate, legiuitorul aduce precizări suplimentare, prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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



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

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

*“c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;”*

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.41 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*“41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”*

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

*“Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*a) operațiuni taxabile;...”*

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

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

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

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

Potrivit doctrinei, bunurile și serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului.

Referitor la documentele justificative imputate de organele de inspecție fiscală, din care să rezulte necesitatea achiziției materialelor de construcții, identificarea obiectivelor la care au fost consumate materialele, cheltuielile care au concurat la realizarea obiectivelor respective, note de intrare recepție, situații de lucrări, devize, din care să reiasă consumul de materiale în scopul activităților economice desfășurate de societate, se reține că dreptul de deducere se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în scopul obținerii de venituri și folosul operațiunilor sale taxabile. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură. Însă, având în vedere marea diversitate a bunurilor și serviciilor, legea fiscală, inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că achizițiile au avut loc efectiv și sunt necesare realizării de operațiuni economice.

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

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

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

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

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

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

Astfel, prin Nota explicativă, domnul ..., reprezentant al X SRL a declarat că materialele au fost achiziționate:

*“ - în luna mai 2011 “pentru pregătirea cartierului ... în vederea desfășurării evenimentelor de marketing “Ziua vecinilor” și “1 iunie în cartier cu copiii”, ocazie cu care s-au renovat în scop de marketing spațiile comune ale blocurilor - case de scară și curte*

- în perioada iulie - noiembrie 2011 pentru campania de marketing "Delectare cu amenajare", acțiune prin care potențialii clienți au venit zilnic timp de 5 luni și au lucrat cu materiale de amenajare în 4 apartamente puse la dispoziție de dezvoltator, ocazie cu care au făcut cunoștință cu blocurile, apartamentele și constructorii".

De asemenea, domnul ... a precizat că nu poate prezenta situații de lucrări sau devize pentru a justifica consumul de materiale, menționând că unele lucrări au fost realizate în regie proprie. Organele de inspecție fiscală au reținut că X SRL nu dispunea de personal calificat care să fi realizat lucrările respective.

Totodată, domnul ... a precizat și faptul că "Nu cred că s-a condus contabilitate de gestiune, întrucât din câte cunosc nu este obligatoriu și, în plus, în marea majoritate a cazurilor materialele achiziționate nu au fost stocate, ci au fost puse imediat în operă".

Potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1.826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune:

*"Anexă - Precizări privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune*

*1. Prevederi generale privind contabilitatea de gestiune*

*Potrivit prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.629 din 26 august 2002, persoanele juridice prevăzute la art.1 alin.(1) din lege au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, inclusiv contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității. (...)*

*În funcție de specificul activității desfășurate, contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate. (...)"*

Conform prevederilor art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

***"(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."***

Întrucât nu s-a condus contabilitatea de gestiune, nu au putut fi identificate obiectivele la care să fi fost consumate materialele furnizate de D SRL și a determina cheltuielile care au concurat la realizarea obiectivelor respective, nerespectându-se principiul separației cheltuielilor așa cum este menționat în ordin.

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

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

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

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

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

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

Faptul că petenta înțelege să arate că materialele nu au fost destinate executării unor lucrări de construcții cu personal specializat, ci au fost în cea mai mare parte, materiale consumabile puse la dispoziția clienților - cumpărători de apartamente ... în cadrul unui atelier practic de amenajare de apartamente sau de renovare a părților comune, ceea ce face absurdă și aberantă concluzia echipei de control cum că aceste cheltuieli ar fi nedeductibile pentru motivul că nu s-au prezentat situații de lucrări sau devize din care să rezulte consumul de materiale, nu constituie și o prezumție a realității celor susținute și nu sunt de natură a conduce la soluționarea favorabilă a contestației, atâta timp cât nu sunt susținute documentar.

Așa cum s-a reținut, societatea nu a prezentat notele de recepție intrare întocmite cu ocazia primirii bunurilor, care să demonstreze recepția faptică a bunurilor și cantităților înscrise în facturi.

De asemenea, lipsa unor situații de lucrări, devize sau alte dovezile aduse de contribuabil care să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu achiziția efectuată și cu specificul activității desfășurate, menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor, așa cum s-au produs ele în realitate, nu permit constatarea faptului că bunurile înscrise în facturi au și fost efectiv recepționate și înregistrate în evidența societății, de unde să poată fi urmărită utilizarea lor la realizarea obiectivelor respective și anume: renovare spații comune ale blocurilor și amenajare/reamenajare apartamente, precum și identificarea acestor obiective.

Totodată, petenta susține că în dovedirea realității și necesității achiziției acestor materiale de amenajare, dar mai ales a faptului că toate aceste achiziții au fost efectuate din bugetele de marketing puse la dispoziție de dezvoltatori, stau facturile emise către dezvoltatorii din grupul ... în perioada de desfășurare a respectivelor campanii de marketing.

Deși petenta apreciază că achiziția acestor materiale consumabile a fost nu doar una necesară activității, ci a fost și destinată obținerii de venituri imposibile, în sensul că toate aceste achiziții de materiale s-au reflectat în veniturile societății facturate dezvoltatorilor imobiliari, aceste susțineri nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, în lipsa mijloacelor de probă cu care să dovedească cele afirmate.

În acest sens, se reține că petenta a depus în susținere un număr de șase facturi emise către A SRL, unde la rubrica “Denumirea produselor sau a serviciilor” s-a înscris mențiunea “*prestări servicii cf contract nr.../...2011*” conform facturilor emise la luna mai și iulie 2011 și mențiunea “*1. Contract vânzare cumpărare 2.Promisiune vânzare cumpărare*” conform facturilor emise la luna august, septembrie, octombrie și noiembrie 2011.

La fiecare factură emisă de către X SRL s-a anexat un document justificativ intitulat “Deviz ofertă privind activitățile preconizate a fi realizate în baza Contractului nr.../...2011”.

Analizând informațiile furnizate de documentele menționate (facturi și devize justificative) anexate, nu se poate face nicio legătură între facturile emise de X SRL și Devizele ofertă privind activitățile preconizate a fi realizate, anexate facturilor, în sensul unei justificări clare și realiste a activității prestate efectiv de petentă.

Astfel, în facturile emise pentru lunile august, septembrie, octombrie și noiembrie 2011, sunt înscrise următoarele poziții (spre exemplificare Factura .../....2011):

“*1.Contract vânzare cumpărare, 9 buc., preț unitar ..., TVA ... lei, total ... lei;*  
*2. Promisiune vânzare cumpărare, 43 buc., preț unitar ..., TVA ... lei, total ... lei;*

*Total fără TVA: ... lei*

*TVA: ... lei*

*Total cu TVA: ... lei”*

Explicațiile prezentate în documentul justificativ anexat facturilor, de genul “Reclamă TV, Mingi plajă personalizate, Parteneriat cu instructor balet, TV Plasma 42 LG, Reamenajare apartament, etc.” nu au legătură cu prestarea înscrisă în facturi, o promisiune de vânzare cumpărare reprezentând un antecontract care dă naștere la un drept de creanță și prin care iau naștere obligații cu caracter personal pentru una dintre părți, iar contractul de vânzare cumpărare potrivit art.1294 Cod Civil reprezintă o vânzare prin care una dintre părți numită vânzător se obligă să transmită celeilalte părți numită cumpărător proprietatea unui bun în schimbul unui preț.

Ori, în Devizele ofertă prezentate ca și document justificativ și anexă la facturile emise, s-au înscris anumite activități efectuate de petentă, cum ar fi Campanie “Delectare cu amenajare”, Concept reclame și urmărire realizare,

s.a.m.d., neexistând o legătură clară, definitorie și concretă între aceste activități și prestarea înscrisă pe facturi.

În legătură cu Contractul nr.../...2011 în baza căruia s-au preconizat a fi realizate activitățile enumerate conform devizului ofertă, invocat atât în cuprinsul acestuia, cât și în facturile emise la luna mai și iulie 2011 unde, la rubrica “Denumirea produselor sau a serviciilor” s-a înscris mențiunea “*prestări servicii cf contract nr.../...2011*”, se reține că acesta nu a fost depus ca probă în susținerea contestației, deși prin corespondența purtată cu petenta, i s-a adus la cunoștință că are posibilitatea de a depune probe în susținerea cauzei. În lipsa acestuia, nu se pot stabili în concret, obligațiile asumate de către X SRL.

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

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

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

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

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

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

Simpla enunțare a faptului că, dovedirea realității și a necesității achiziției acestor materiale de construcții s-a făcut având în vedere că toate aceste achiziții au fost efectuate din bugetele de marketing puse la dispoziție de dezvoltatori, fapt susținut de facturile emise către dezvoltatorii din grupul ..., precum și că, achiziția acestor materiale a fost nu doar una necesară activității, ci a fost și destinată obținerii de venituri impozabile, în sensul că toate aceste achiziții de materiale s-au reflectat în veniturile societății facturate dezvoltatorilor imobiliari, nu pot substitui condițiile expres stipulate de legiuitor cu privire la determinarea profitului impozabil și exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fiind obligația persoanei impozabile să demonstreze pe bază de documente probatorii că sunt îndeplinite toate condițiile legale.

De asemenea, în cauza se va reține și jurisprudența națională invocată la punctul 2 și anume: Decizia nr.1325/2012, Decizia nr.1261/12.03.2014 și Decizia nr.398/16.02.2016 - emise de către Înalta Curte de Casație și Justiție, precum și Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel București.

Față de cele reținute și având în vedere prevederile legale, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria

cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor reprezentând contravaloarea achizițiilor de diverse materiale de construcții de la D SRL, precum și neacordarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă în sumă de .. lei, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”*, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

**6. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare achiziții produse alimentare, precum și TVA aferentă în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă cheltuielile înregistrate de persoana impozabilă în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile integral sunt cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil și dacă avea obligația de a colecta TVA aferentă în sumă de ...**

**În fapt**, în perioada 17.09.2012 - 01.04.2013, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă, în contul 604 “Cheltuieli cu materiale nestocate”, contravaloare facturi emise de E SRL, reprezentând contravaloare băuturi răcoritoare (coca cola, fanta, pepsi, cherry coke, mirinda, etc.), red bull, hell energy drink, apă minerală, în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

De asemenea, a înregistrat în evidența contabilă, în contul 604 “Cheltuieli cu materiale nestocate”, contravaloare factură nr.../...2014 emisă de F SRL, reprezentând contravaloare băuturi răcoritoare, apă minerală, alimente, în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei

Organele de inspecție fiscală au reținut că produsele achiziționate sunt de natura bunurilor destinate acțiunilor de protocol și că au fost considerate cheltuieli deductibile integral la calculul profitului impozabil, contrar prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, X SRL având obligația de a le înregistra în contabilitate în contul 623.1 “Cheltuieli de protocol”.

Astfel, societatea avea obligația de a înregistra în contul de cheltuieli de protocol suma de ... lei și să țină cont de deductibilitatea cheltuielilor cu protocolul în limita de 2% la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor legale.

Întrucât, la nivelul anului 2012, X SRL a depășit plafonul de deductibilitate cu privire la cheltuielile de protocol, cheltuielile în sumă de ... lei nu au fost acceptate în categoria cheltuielilor deductibile, organele de inspecție fiscală procedând la recalcularea masei profitului impozabil.

La nivelul anului 2013, X SRL avea dreptul de a deduce cheltuieli de protocol în sumă totală de ... lei și a înregistrat în contabilitate cheltuieli de protocol în sumă totală de ... lei. Astfel, din totalul cheltuielilor în sumă de ... lei, cheltuielile în sumă de ... lei reprezintă cheltuieli de protocol deductibile, iar

cheltuielile în sumă de ... lei nu au fost acceptate în categoria cheltuielilor deductibile, organele de inspecție fiscală procedând la recalcularea masei profitului impozabil.

Iar, la nivelul anului 2014, X SRL a înregistrat pierdere contabilă, drept pentru care, în urma calculării plafonului de deductibilitate al cheltuielilor de protocol, cheltuielile în sumă de ... lei nu au fost acceptate în categoria cheltuielilor deductibile.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 și punctul 6 alin.(15) lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în sumă totală de ... lei aferentă facturilor emise de E SRL și F SRL, în baza cărora s-a dedus TVA integral fără a se colecta TVA pentru cheltuielile de protocol care depășeau 100 lei.

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

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

În explicarea prevederilor citate, legiuitorul aduce precizări suplimentare, prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

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

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al



scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Totodată, în cadrul art.21 din Codul fiscal, la alin.(3) sunt stipulate cheltuielile care au deductibilitate limitată pentru determinarea profitului impozabil.

Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit; (...)*”

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.33 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*“Baza de calcul la care se aplică cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile.”*

Conform prevederilor legale citate, cheltuielile de protocol sunt deductibile limitat la calculul profitului impozabil în funcție de cota de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit.

La punctul 39 al Titlului III din același act normativ, sunt definite cheltuielile de protocol drept cheltuieli *“ocasionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii;”*

**În materia taxei pe valoarea adăugată** sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin.(1): (...)*

*f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin norme.(...)*”

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.6 al Titlului VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*“(15) În sensul art.128 alin.(8) lit.f) din Codul fiscal:*

*a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt*

*deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și în cazul microîntreprinderilor;” respectiv alin.(10) din același act normativ, în vigoare începând cu anul 2013:*

*“(10) În sensul art.128 alin.(8) lit.f) din Codul fiscal:*

*a) bunurile de mică valoare acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea fiecărui cadou oferit este mai mică sau egală cu plafonul de 100 lei, exclusiv TVA. Cadoul cuprinde unul sau mai multe bunuri oferite gratuit. În situația în care persoana impozabilă a oferit și cadouri care depășesc individual plafonul de 100 lei, exclusiv TVA, însumează valoarea depășirilor de plafon aferente unei perioade fiscale, care constituie livrare de bunuri cu plată, și colectează taxa, dacă taxa aferentă bunurilor respective este deductibilă total sau parțial. Se consideră că livrarea de bunuri are loc în ultima zi lucrătoare a perioadei fiscale în care au fost acordate bunurile gratuit și a fost depășit plafonul. Baza impozabilă, respectiv valoarea depășirilor de plafon, și taxa colectată aferentă se înscriu în autofactura prevăzută la art.155 alin.(7) din Codul fiscal care se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a acordat bunurile gratuit în cadrul acțiunilor de protocol și a depășit plafonul. Pentru bunurile/serviciile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol în cursul anului 2012 se aplică prevederile legale în vigoare în anul 2012, inclusiv în ceea ce privește modul de determinare a depășirii plafonului și a perioadei fiscale în care se colectează TVA aferente acestei depășiri;”*

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

În motivarea contestației, societatea petentă susține că obiectul de activitate al societății, care generează majoritatea veniturilor impozabile, îl constituie organizarea de evenimente și activități de marketing, la care sunt invitați să participe clienții finali, respectiv familiile care au achiziționat sau sunt interesate să achiziționeze apartamente ... și ca urmare, societatea nu avea deloc obligația înregistrării acestor sume în contul 623.1 “Cheltuieli de protocol” și nici a încadrării în plafonul legal al cheltuielilor de protocol, întrucât raportat la obiectul de activitate al societății, aceste cheltuieli au reprezentat cheltuieli curente, strict necesare pentru asigurarea condițiilor minime de desfășurare a activității.

Analizând cele descrise în raportul de inspecție fiscală raportat la aspectele contestate de societate, nu s-au prezentat documente din care rezultă natura evenimentelor organizate, numărul de participanți la aceste evenimente care să poată fi analizat în raport cu dimensiunea cheltuielilor efectuate.

În dovedirea organizării de evenimente și activități de marketing aferente cărora s-au înregistrat în evidențele contabile și s-au dedus cheltuieli aferente achiziționării de băuturi răcoritoare, red bull, hell energy drink, apă minerală și alimente destinate participanților, petenta a anexat un set de fotografii care, în opinia acesteia, ilustrează diverse evenimente la care s-au consumat produsele alimentare.

Se reține că, fotografiile în cauză, nu se pot substitui documentelor probatorii care să cuprindă cu relevanță datele aferente operațiunilor efectuate, rolul fiind acela de a oferi un grad de exactitate și de detaliu pentru a putea

permite o identificare a acestora în vederea evaluării atingerii obiectivelor stabilite.

Dealtfel, în privința jurisprudenței europene în materie, se reține că în cauza C-371/07 Danfoss A/S și AstraZeneca A/S, instanța comunitară însăși a apreciat că numai în lumina unor informații obiective, care trebuie verificate, se poate aprecia că oferirea gratuită a bunurilor și serviciilor este efectuată în scopuri strict profesionale, adică în interesul desfășurării activității economice a persoanei impozabile (pct.55 din hotărâre).

Așa cum a precizat și petenta în susținerea contestației, sumele facturate de E SRL și F SRL reprezintă achiziții de apă și băuturi răcoritoare care au fost acordate în cadrul unor evenimente organizate de X SRL, familiilor care au achiziționat sau sunt interesate să achiziționeze apartamente ....

Astfel, cheltuielile cu aceste achiziții de produse alimentare, conform definiției mai sus enunțate, se încadrează în categoria cheltuielilor de protocol, fiind tratați acordate partenerilor de afaceri sau potențiali parteneri de afaceri.

Conform susținerilor organelor de inspecție fiscală, rolul societății X SRL era de a intermedia vânzarea de apartamente ale dezvoltatorului imobiliar către diverse persoane fizice și juridice, așa cum rezultă de exemplu din contractul încheiat între A SRL și prestatorul X SRL, capitolul V lit.B d).

Totodată, petenta susține că toate aceste achiziții au fost efectuate din bugetele de marketing puse la dispoziție de dezvoltatori, decontate societății de către dezvoltatorii în beneficiul cărora au fost organizate campaniile de marketing.

Deși petenta apreciază că toate aceste achiziții de apă, băuturi răcoritoare și alimente au fost nu doar unele necesare activității, ci au fost și destinate obținerii de venituri impozabile, în sensul că toate aceste achiziții s-au reflectat în veniturile societății facturate dezvoltatorilor imobiliari, aceste susțineri nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, în lipsa mijloacelor de probă cu care să dovedească cele afirmate.

În acest sens, se reține că petenta a depus în susținere un număr de cinci facturi emise către dezvoltatorii imobiliari, astfel:

- factura .../...2012 emisă către A SRL, unde la rubrica “Denumire” s-a înscris mențiunea “*comision conf. contr. nr.../...2011*”.

S-a anexat un document justificativ intitulat “Deviz ofertă privind activitățile preconizate a fi realizate în baza Contractului nr.../...2011”.

- factura .../...2012 emisă către Bloc ... SRL, unde la rubrica “Denumire” s-a înscris mențiunea “*comision conf. contr. nr.../...2011*”.

S-a anexat un document justificativ intitulat “Deviz ofertă privind activitățile preconizate a fi realizate în baza Contractului nr.../...2011”.

- factura .../...2012 emisă către Bloc ... SRL, unde la rubrica “Denumire” s-a înscris mențiunea “*comision conf. contr. nr.../...2011*”.

S-a anexat un document justificativ intitulat “Deviz ofertă privind activitățile preconizate a fi realizate în baza Contractului nr.../...2011”.

- factura .../...2013 emisă către Bloc ... SRL, unde la rubrica “Denumire” s-a înscris mențiunea “*comision cf. contract nr.../...2013*”.

S-a anexat un document justificativ intitulat "Deviz ofertă privind activitățile preconizate a fi realizate în baza Contractului nr.../...2013".

- factura .../...2013 emisă către Bloc ... SRL, unde la rubrica "Denumire" s-a înscris mențiunea "*comision cf. contract nr.../...2013*".

S-a anexat un document justificativ intitulat "Deviz ofertă privind activitățile preconizate a fi realizate în baza Contractului nr.../...2013".

Se reține faptul că, în cazul facturilor .../...2012 și .../...2012 emise către Bloc ... SRL în corelație cu Devizele ofertă privind activitățile preconizate a fi realizate, anexate facturilor, se face vorbire de două contracte diferite și anume contract nr.../...2011, respectiv contract nr.../...2011.

De asemenea, analizând informațiile furnizate de documentele menționate (facturi și devize justificative) anexate, nu s-au identificat elemente de natură a justifica achizițiile de produse destinate unor activități de marketing specificate în mod expres în funcție de evenimentele organizate (teatrul de marionete, piesa numai pentru ... - promovare (teatru marionete) Pinnocchio, 1 iunie ziua copilului - adus copii și părinții lor să vadă blocurile, Pescuit cu vecinii - premiu set articole sportive și găleți personalizate, Împodobire brad cu clienții - acțiune cu clienții ..., Maratonul Moș Crăciunilor - promovare în centru, Parteneriat Club Șah Vados - cupe, medalii, tricouri și promovare concursuri, ... Clasic - promovare prin concert muzică clasică, s.a.m.d.) și anume, oferirea cu titlu gratuit a băuturilor răcoritoare, red bull, hell energy drink, apă minerală și alimente, ca fiind unul din elementele acțiunii de marketing organizată de societate pentru a stabili dacă aceste cheltuieli fac parte din ansamblul cheltuielilor ocazionate de dezvoltatorii imobiliari și respectiv dacă au fost destinate realizării de venituri impozabile.

În legătură cu contractele în baza cărora s-au preconizat a fi realizate activitățile enumerate conform devizelor ofertă, invocate atât în cuprinsul acestora, cât și în facturile emise, se reține că acestea nu au fost depuse ca probă în susținerea contestației, deși prin corespondența purtată cu petenta, i s-a adus la cunoștință că are posibilitatea de a depune probe în susținerea cauzei. În lipsa acestora, nu se pot stabili în concret, obligațiile asumate de către X SRL.

De asemenea, în cauza se va reține și jurisprudența națională invocată la punctul 2 și anume: Decizia nr.1325/2012, Decizia nr.1261/12.03.2014 și Decizia nr.398/16.02.2016 - emise de către Înalta Curte de Casație și Justiție, precum și Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel București.

În raport de cele arătate, se reține că X SRL nu a dovedit că oferirea cu titlu gratuit a băuturilor răcoritoare, red bull, hell energy drink, apă minerală și alimente, este strâns legată de operarea în condiții optime a societății, motiv pentru care cheltuielile înregistrate de contestatoare în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile integral sunt cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil, respectiv TVA se colectează, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: "*Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în*

*care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.*”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru acest capăt de cerere, respectiv reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor înscrise în facturile emise de către E SRL și F SRL, precum și TVA aferentă stabilită suplimentar în sumă de ... lei.

**7. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare servicii prestate de H SRL, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, în condițiile în care argumentele de fapt prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat**

**În fapt**, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă, în contul 628 “Alte cheltuieli cu servicii executate de terți”, suma de ... lei în baza facturii nr.../...2015 emisă de H SRL, reprezentând contravaloarea unor servicii conform contract nr.../...2012.

Totodată, la data de ...2015, H SRL a emis și factura nr.... având o bază de impozitare de minus ... lei, prin care a stornat avansurile facturate în lunile anterioare, avansuri care au fost înregistrate în contabilitatea X SRL în contul 4092 “Furnizori debitori - servicii”.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003, reținând că suma totală de ... lei, reprezentând contravaloarea serviciilor prestate de H SRL, este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, având în vedere faptul că furnizorul nu și-a îndeplinit obligațiile declarative aferente perioadei în care a emis factura nr.../...2015, precum și faptul că factura a fost întocmită și semnată de persoane care nu aveau calitatea de administrator în cadrul persoanei juridice emitente.

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

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

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

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

**Pct.12** “Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare

*veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.[...]*”

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

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

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

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

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

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

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

De asemenea, potrivit prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, Republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

Conform textelor de lege sus citate, orice operațiune economică financiară se consemnează într-un document justificativ ce stă la baza înregistrării acesteia și care face dovada efectuării operațiunii.

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

Organele de inspecție fiscală au reținut că pentru suma de ... lei înregistrată în evidența contabilă a petentei în contul 628, în baza facturii nr.../...2015 emisă de H SRL, reprezentând contravaloarea unor servicii conform contract nr.../...2012, petenta a prezentat contract scris încheiat cu firma prestatoare de servicii și document de recepție-raport recapitulativ activități prestate conform contract nr.../...2012 prin care prestatorul aduce la cunoștința beneficiarului faptul că și-a respectat obligațiile asumate în contractul respectiv, răspunzând la cele 130 de solicitări de intervenții (lucrări - sesizări - reparații) ale beneficiarului, enumerând apartamentele și imobilele unde s-au efectuat lucrările.

Așa cum s-a reținut, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003, reținând că suma de ... lei, reprezentând contravaloarea serviciilor prestate de H SRL, este

cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, având în vedere faptul că factura nr.../...2015 a fost întocmită și semnată de persoane care nu aveau calitatea de administrator în cadrul persoanei juridice emitente.

Astfel, potrivit reținerilor organelor de inspecție fiscală, aspectele imputate societății contestatoare au fost:

- pe factură la rubrica “Întocmită de” s-a menționat numele doamnei ...;
- factura a fost semnată la rubrica furnizor și a fost confirmată de primire prin semnarea acesteia de reprezentantul beneficiarului, domnul ..., persoană care a fost menționată și la rubrica delegat.
- documentul de recepție a fost semnat în data de 06.05.2015 de către domnul ..., în calitate de reprezentant al H SRL;
- analizând datele din aplicația fiscnet utilizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, s-a constatat faptul că, începând cu data de 05.05.2015, asociatul unic și administratorul societății H SRL este domnul ....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara cu adresa nr.../...2017, conform art.276 alin.(1) Cod procedură fiscală, văzând starea de fapt constatată de către organele de inspecție fiscală în legătură cu operațiunea consemnată în factura nr.../...2015 emisă de H SRL, a solicitat A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, completarea Referatului cu propuneri de soluționare a contestației indicând care au fost elementele obiective în legătură cu această operațiune care au determinat considerarea ca lipsind „dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”, în condițiile în care în cuprinsul normelor legale fiscale nu a fost identificată vreo prevedere care să instituie în sarcina administratorului unei firme, completarea facturilor, termenul de soluționare al contestației prelungindu-se astfel conform art. 76 din Codul de Procedură fiscală.

Cu adresa nr.ARG\_AIF .../...2017 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../...2017, A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală a comunicat următoarele:

*“(...) factura nr.../...2015 a fost emisă de o persoană care nu avea nicio calitate în cadrul societății H SRL - doamna ... nu avea nicio calitate în cadrul H SRL. În acest sens anexăm extrasul Revisal din care rezultă faptul că doamna Rotariu Ancuța nu a fost angajată în cadrul acestei societăți.*

*De asemenea, la data de 06.05.2015, domnul ..., nu deținea calitatea de asociat, administrator sau salariat în cadrul H" SRL (din extrasul Revisal rezultă că domnul ... nu era salariat al societății în luna emiterii facturii) - începând cu data de 05.05.2015 calitatea de asociat și administrator în cadrul H SRL a fost atribuită domnului ....*

*În concluzie, factura nr.170/06.05.2015 nu a fost emisă de niciun reprezentant legal al H SRL - aceasta nu poate constitui document justificativ în baza căruia să se fi acordat dreptul de deducere al cheltuielilor înregistrate de către X SRL. (...)”*

Potrivit susținerilor petentei, factura a fost semnată de persoana care se ocupa de întocmirea documentelor contabile primare în cadrul societății furnizoare iar, documentul de recepție datat 06.05.2015 a fost semnat de către fostul administrator al furnizorului, domnul ..., revocat din funcție la data de

05.05.2015 și care era persoana cea mai în măsură să participe la recepția lucrărilor de către beneficiar, explicabil prin aceea că lucrările au fost realizate în perioada administrației sale.

Conform bazei de date REVISAL\_ANAF, doamna ... nu figurează că a fost angajată în cadrul societății H SRL și mai mult, domnul ... figurează cu încetarea contractului individual de muncă începând cu data de 01.05.2014.

Din cele ce preced și raportat la starea de fapt prezentată de organul de inspecție fiscală, contravaloarea serviciilor prestate de H SRL, este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, având în vedere faptul că nu au fost prezentate documente probatorii, apte de a fi înregistrate în contabilitate și de a produce efecte juridice, cheltuielile fiind înregistrate în contabilitate în baza unei facturi care nu îndeplinește calitatea de document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii, iar argumentele invocate nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală. Astfel, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor înscrise în factura de prestări servicii, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”*,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

**8. Referitor la capătul de cerere privind exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor de avans emise de furnizorii A SRL și B SRL, în condițiile în care operațiunile nu s-au concretizat ulterior în livrări de bunuri.**

**În fapt**, X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza unor facturi de avans, ulterior stornate și fără a se concretiza în livrări de bunuri sau servicii, astfel:

- avans facturat de A SRL, înregistrat în cont 232 “Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” în baza facturii nr.../...2011 având o bază de impozitare în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare avans promisiune de vânzare-cumpărare a unui apartament în blocul ...

Factura a fost stornată în data de 16.12.2011 prin factura nr.../...2011.

- avans facturat de B SRL, înregistrat în cont 4091 “Furnizori debitori” în baza facturii nr.../...2012 având o bază de impozitare în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea unui avans pentru achiziția unor materiale.

Factura a fost stornată în data de 27.06.2012 prin factura nr.../...2012.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că X SRL a dedus în mod nelegal TVA în sumă totală de ... lei, încălcând prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, în condițiile în care facturile de avans au fost stornate și nu au fost emise alte facturi privind livrări de bunuri sau prestări



de servicii,

În consecință, conform prevederilor art.11 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea nu are dreptul de a deduce TVA pe perioada cuprinsă între data emiterii facturilor de avans de către furnizorii menționați și data stornării facturilor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat și faptul că în urma consultării bazei de date a Activității de Inspecție Fiscală Arad, furnizorii facturilor de avans au declarat TVA de recuperat de la bugetul de stat în perioadele în care au emis facturile de avans către X SRL.

Conform prevederilor art.125<sup>1</sup> “Semnificația unor termeni și expresii” alin.(1) pct.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*1. achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;”*,

coroborate cu prevederile art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.29 și pct.30 din același act normativ, care stipulează:

*Pct.29 “taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;*

*pct.30 “taxă de dedus reprezintă taxa aferentă achizițiilor, care poate fi dedusă conform art.145 alin.(2) - (4);”*.

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

*“Sfera de aplicare a dreptului de deducere.*

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

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

*a) operațiuni taxabile; (...)”*

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ

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

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155; ... ”*

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

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

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții - aceasta să obțină sau să urmeze să obțină un bun/acesteia să i se presteze sau să urmeze să i se presteze un serviciu - care să fie destinat utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă bunurilor, **trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestora, respectiv a obținerii bunului urmare operațiunii de livrare**, efectuată sau care urmează să fie efectuată de o altă persoană impozabilă, operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a TVA.

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

În baza facturii nr.../...2011 emisă de către A SRL, reprezentând contravaloare avans promisiune de vânzare-cumpărare a unui apartament în blocul ..., baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei.

La data de 16.12.2011, A SRL a emis către X SRL, factura nr.../...2011 prin care a stornat factura de avans nr.../...2011.

În baza facturii nr.../...2012 emisă de către B SRL, reprezentând contravaloare avans pentru achiziția unor materiale, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei.

La data de 27.06.2012, B SRL a emis către X SRL, factura nr.../...2012 prin care a stornat factura de avans nr.../...2012.

Astfel, facturarea de avansuri care nu se concretizează ulterior în livrarea unor bunuri, nu pot fi considerate ca fiind tranzacții care au un scop economic și în concluzie, respectivele tranzacții nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În ceea ce privește susținerile petentei cu privire la incidența în cauză a jurisprudenței Curții Europene de Justiție, respectiv hotărârea pronunțată în cazul C-110/94 (INZO), potrivit căreia *“orice persoană are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor de bunuri dacă la momentul inițial, al contractării, bunurile sunt achiziționate cu intenția de a fi utilizate în folosul realizării de operațiuni taxabile - interpretare consacrată și prin decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene din cauza C-110/94 (INZO) - fiind irelevant dacă ulterior bunurile achiziționate sau avansurile plătite au mai fost întrebuințate efectiv (sau nu) în scop de operațiuni taxabile”*, nu poate fi reținută în speța supusă soluționării.

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

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

Norme metodologice:

“45. (1) În sensul art.145 alin.(4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art.147<sup>1</sup> alin.(2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art.156<sup>2</sup> din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal. (...)”

(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art.145 alin.(2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare sau după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art.145 alin.(2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian.(...)”

De asemenea, la paragr.23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr.24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a statuat că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.**

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

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

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

Ori, stornarea ulterioară a facturilor de avas fără a se concretiza ulterior în livrări de bunuri, nu califică achiziția ca fiind destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și susceptibilă de a da dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

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

Referitor la invocarea de către petentă a principiului neutralității și a faptului că, organul fiscal refuză dreptul de deducere a TVA, fără a ține cont de faptul că furnizorul emitent al facturii de avans a colectat și plătit TVA, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât:

- potrivit principiului neutralității TVA, deducerea TVA de către beneficiar este condiționată și posibilă prin colectarea corelativ de către furnizor a TVA;
- fiecare persoană impozabilă are personalitate juridică distinctă, iar în situația în care se solicită rambursarea TVA, persoana impozabilă este obligată să justifice

îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, conform prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codului fiscal și a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

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

În acest context, așa cum rezultă și din jurisprudența comunitară, statele membre au dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective din care să reiasă că achizițiile efectuate sunt destinate realizării unor operațiuni taxabile ulterioare, care dau dreptul la deducerea integrală a taxei achitate în amonte, principiul neutralității taxei neputând fi aplicat unor tranzacții fără legătură cu activitățile taxabile proprii ale persoanelor impozabile, în condițiile în care, tranzacțiile care au făcut obiectul facturilor de avans, nu s-au concretizat în livrări de bunuri, facturile de avans fiind ulterior stornate.

În raport de situația de fapt prezentată și temeiurile de drept avute în vedere de legiuitor în materie de taxă pe valoarea adăugată, organul de soluționare reține că în mod corect, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are dreptul de a deduce TVA pe perioada cuprinsă între data emiterii facturilor de avans de către furnizorii menționați și data stornării facturilor, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Ordinului președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE:**

**1.** Respingerea ca fără obiect a contestației pentru capătul de cerere privind accesoriile calculate pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de avans emise de către A SRL și B SRL, ulterior stornate și fără a se concretizarea în livrări de bunuri sau prestări de servicii, pentru care, prin Decizia de impunere

nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de către A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea petentă nu își poate exercita dreptul de deducere a taxei pe perioada cuprinsă între data emiterii și data stornării facturilor de avans.

**2.** Respingerea ca fără obiect a contestației pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozitul pe profit
- ... lei - TVA,

care nu au făcut obiectul Deciziei de impunere nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

**3.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de ... lei, reprezentând:

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

Prezenta decizie se comunică la:

- Cabinete de Avocat Asociate Y
- AJFP Arad - Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015.

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

**DIRECTOR GENERAL,**