

DECIZIA nr. 3499 / 16.05.2018

privind contestația formulată de Societatea CR S.R.L. - în insolvență,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../07.11.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ARG_AIF .../19.10.2017 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR .../07.11.2017, asupra contestației formulate de

Societatea CR S.R.L. - în insolvență,
CIF: ...
cu sediul în ..,
prin administrator judiciar ... IPURL,
reprezentată legal de d-na ...

înregistrată la A.J.F.P. Arad-Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF .../11.10.2017 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. .../07.11.2017.

Petenta CR S.R.L. – în insolvență, prin administrator judiciar ... IPURL, reprezentată legal de d-na ..., contestă parțial Decizia de impunere nr. F-AR .../25.08.2017 precum și Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../25.08.2017, emise de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Referitor la suma contestată, se rețin următoarele:

In fapt, în cuprinsul contestației formulate petenta solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-AR .../25.08.2017, respectiv pentru obligații fiscale constând în TVA în suma de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că prin Decizia de impunere nr. F-AR .../25.08.2017 s-au stabilit obligații fiscale de natura TVA în suma de ... lei, impozit pe profit în sumă de ... lei și impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ... lei.

Rezultă astfel o diferență între suma înscrisă de petentă în contestația formulată respectiv obligațiile fiscale de natura TVA în suma de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei, și obligațiile fiscale cuprinse în Decizia de impunere nr. F-AR .../25.08.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad-Activitatea de Inspecție Fiscală, respectiv TVA în suma de ... lei, impozit pe profit în sumă de ... lei și impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ... lei.

In drept, in conformitate cu prevederile art. ... alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

“ART. ...

Forma și conținutul 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.

(3) În contestațiile care au ca obiect sume se specifică quantumul sumei totale contestate, individualizată pe categorii de creanțe fiscale, precum și accesorii ale acestora. În situația în care se constată nerespectarea acestei obligații, organul fiscal de soluționare competent solicită contestatorului, în scris, ca acesta să precizeze, în termen de 5 zile de la comunicarea solicitării, quantumul sumei contestate, individualizată. În cazul în care contestatorul nu comunică suma, se consideră contestat întregul act administrativ fiscal atacat.”.

În considerarea dispozițiilor art. ... alin. 1 lit. b, alin. 2 și alin. 3 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara în calitate de organ competent în soluționarea contestației, a solicitat ... IPURL cu adresa nr. .../27.11.2017 ca în termen de 5 zile de la data primirii acesteia, să completeze dosarul cauzei prin depunerea la registratura D.G.R.F.P. Timișoara din str. Gh. Lazăr nr. 9B, 300081, Timișoara, a precizărilor constând în indicarea **sumei totale contestate, individualizată pe categorii de creanțe fiscale**, în condițiile în care în cuprinsul contestației formulate petenta a solicitat anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-AR .../25.08.2017, respectiv pentru obligații fiscale constând în TVA în suma de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei, deși prin Decizia de impunere nr. F-AR .../25.08.2017 s-au stabilit obligații fiscale de natura TVA în suma de ... lei, impozit pe profit în sumă de ... lei și impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ... lei.

... IPURL a răspuns solicitării cu adresa nr. .../13.12.2017 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../16.01.2018, ignorând solicitarea expresă în ceea ce privește suma contestată, limitându-se doar la completarea dosarului cauzei cu fotocopia Sentinței civile nr. ... din data de 12.06.2017, în dosar nr. .../2017, prin care se desemnează ... IPURL administratorul judiciar provizoriu al CR S.R.L.

Pe cale de consecință, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației pentru suma totală ... lei, reprezentând: TVA în suma de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei, în considerarea faptului că din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că obligația suplimentară de natura impozitului pe profit este consecința diminuării pierderii fiscale înregistrate de petentă în perioada verificată, în condițiile în care în cuprinsul contestației formulate petenta nu a ținut seama *stricto sensu* de obligația fiscală stabilită suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat, determinând impozitul pe profit prin raportare numai la cheltuielile neadmise ca fiind legal a diminua masa profitului impozabil,

ignorând starea de fapt fiscală în ansamblul său – respectiv faptul că prin volumul cheltuielilor deductibile înregistrate în perioada verificată, a înregistrat în unele exerciții fiscale pierdere.

Referitor la semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, se rețin următoarele:

Din verificarea îndeplinirii condițiilor de procedura reglementate de art. 268 alin. (1) și art. ... alin. (1) lit. e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, referitor la semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, organul de soluționare a contestației a constatat că Societatea CR S.R.L. – în insolvență, prin administrator special Jurcă Marius și prin administrator judiciar ... IPURL, reprezentată legal de d-na ..., contestația purtând atât semnătura d-lui Jurcă Marius cât și semnătura și amprenta ștampilei administrator judiciar ... IPURL, reprezentată legal de d-na ..., a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../25.08.2017 precum și a Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../25.08.2017, emise de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, în condițiile în care Societatea CR S.R.L., se află în procedura insolvenței, având desemnat ca administrator judiciar pe ... IPURL.

În considerarea dispozițiilor art. ... din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 2.2, 2.3 și 3.2 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 3.741/2015, ținând cont de faptul că ... IPURL are calitatea de administrator judiciar al CR S.R.L., cu adresa nr. .../27.11.2017 D.G.R.F.P. Timișoara a solicitat ... IPURL ca în termen de 5 zile de la data primirii adresei, să completeze dosarul cauzei cu un exemplar al actului prin care se desemnează administratorul judiciar/lichidatorul.

... IPURL a răspuns solicitării cu adresa nr. .../13.12.2017 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../16.01.2018, completând dosarul cauzei cu fotocopia Sentinței civile nr. ... din data de 12.06.2017, în dosar nr. .../2017, prin care se desemnează ... IPURL administratorul judiciar provizoriu al CR S.R.L.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-AR .../25.08.2017 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../25.08.2017 emise de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, respectiv la data de 29.08.2017, sub semnătură, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării prevăzut de art. 270 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. Petenta CRS.R.L. contestă parțial Decizia de impunere nr. F-AR .../25.08.2017 precum și Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../25.08.2017, emise de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală,

solicitând exonerarea acesteia de plata parțială a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar prin actele administrativ fiscale contestate.

Ulterior prezentării sintetice a constatărilor organelor de inspecție fiscală, petenta detaliază motivele contestației, arătând următoarele:

1. În ceea ce privește reconsiderarea contravalorii prestațiilor de servicii consultanță, înregistrate în baza facturii emise de către S.C. HC S.R.L., ca și cheltuieli nedeductibile, servicii în suma de ... lei și TVA aferent ... lei:

Petenta aduce critici în ceea ce privește invocarea de către organul de inspecție fiscală art. 21 alin. 4 lit. m din Legea 571/2003 coroborat cu pct.48 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, arătând că aceste prevederi legale sunt corect invocate dar NU și interpretate, prevederile legislative nefiind încălcate deoarece serviciile de consultanță sau concretizat prin întocmirea de documentație în vederea accesării fondurilor europene.

Petenta arată că legiuitorul prevede următoarele obligații:

- cheltuielile să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile

- să fie executate în baza unui contract încheiat între părți

- justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează orice materiale corespunzătoare;

Petenta consideră îndeplinite aceste obligații, fapt ce rezultă din anexa 11 la RIF, iar accesarea de fonduri europene fiind efectuate în folosul realizării de venituri impozabile.

În opinia petentei organul de inspecție fiscală nu ține cont de prevederile Codului de Procedură fiscală, respectiv art. 6, art. 7 alin. 3, art. 12, art. 55 și art. 73 alin. 2, pe care le citează în cuprinsul contestației.

În aceste condiții, „în mod eronat organul fiscal a considerat suma de ... lei nedeductibilă fiscală și a stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru calculul impozitului pe profit în sumă de ... lei, această impunere fiind lovită de nulitate, fiind făcută cu încălcarea legii”, petenta considerând că nu datorează „suma de ... lei, care ar reprezenta impozit pe profit calculat cu încălcarea dispozițiilor legale și nici TVA aferent, în cuantum de ... lei.”

2. În ceea ce privește reconsiderarea contravalorii prestațiilor de servicii, înregistrate în baza facturii emise de către S.C. LM S.R.L., ca și cheltuieli nedeductibile în suma de ... lei și ... lei TVA aferent:

Petenta arată că aceste servicii constă în servicii de amenajare teren stație de betoane și există contract încheiat cu prestatorul, respectiv contractul .../25.05.2012.

Petenta arată că organul de inspecție fiscală invocă prevederi legislative neaplicabile și considera încălcate prevederile art. 21 alin. 4 lit. m, fără susținere sau măcar a motiva de ce nu sunt considerate în scopul realizării de venituri impozabile, toată analiza asupra acestor cheltuieli se rezumă la susținerile citate anterior.

În opinia petentei, organul de inspecție fiscală nu motivează și nu aduce probe ca aceste servicii ar fi în alte scopuri; petenta consideră aplicabile și încălcate prevederile art. 6 și art. 73 alin. 2 din Codul de procedură fiscală în aprecierea acestor tipuri de servicii.

Pe cale de consecință, „în mod eronat organul fiscal a considerat suma de ... lei nedeductibilă fiscal și a stabilit-o bază impozabilă suplimentară pentru calculul impozitului pe profit, această impunere fiind lovită de nulitate, fiind făcută cu încălcarea legii”, petenta considerând că nu datorează „suma de ... lei, care ar reprezenta impozit pe profit calculat cu încălcarea dispozițiilor legale și nici TVA aferent, în cuantum de ... lei.”

3. În ceea ce privește reconsiderarea contravalorii prestațiilor de servicii, înregistrate în baza facturii emise de către S.C. GW S.R.L, ca și cheltuieli nedeductibile în suma de ... lei și TVA aferent în cuantum de ... lei.

Petenta arată că motivele care au stat la baza achiziționării acestor servicii sunt datorate faptului că malaxorul stației de betoane s-a stricat și a fost necesară repararea lui, fapt ce rezultă din contractul de prestări servicii anexat. În opinia sa, organul de inspecție fiscală are obligația de a proba de ce consideră aceste servicii ca nefiind în folosul operațiunilor taxabile și a reconsiderat deductibilitatea lor. Simpla invocare a unor prevederi legislative nu conduce la pierderea dreptului de deducere.

În aceste condiții, „în mod eronat organul fiscal a considerat suma de ... lei nedeductibilă fiscal și a stabilit-o bază impozabilă suplimentară pentru calculul impozitului pe profit, această impunere fiind lovită de nulitate, fiind făcută cu încălcarea legii”, petenta considerând că nu datorează „suma de ... lei, care ar reprezenta impozit pe profit calculat cu încălcarea dispozițiilor legale și nici TVA aferent, în cuantum de ... lei.”

4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii considerate nedeductibile:

Exercitarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de existența unui înscris (factură) ce are calitatea de document justificativ, dacă conține toate elementele minime obligatorii prevăzute la art. 155 Cod fiscal - fiind emis de un furnizor ce are cod valid de TVA - iar contribuabilul achizitor (la care se ridică problema exercitării dreptului legal de deducere) derulează ulterior operațiuni taxabile în sensul TVA și în scopul desfășurării activităților sale economice, în acord cu obiectul său de activitate.

Petenta face următoarele precizări:

a) Legislația fiscală reglementează exercitarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea cumulativă a unor cerințe de fond și formă, cerințe ce în opinia petentei sunt realizate.

Astfel:

- achizițiile bunurilor și prestarea serviciilor au fost efectuate în scopul realizării de venituri, fiind astfel cuprinse în sfera de aplicare a

dreptului de deducere așa cum se prevede la art.145 alin.(2) lit. (a) din Codul fiscal.

- societatea îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere așa cum se prevede la art. 146 alin.1 lit. a din Codul fiscal, factura fiscală fiind întocmită în condițiile art. 155 alin. 5 din Codul fiscal;

b) Chiar dacă organele fiscale au drept de apreciere asupra stării de fapt fiscale, această apreciere ar trebui să se bazeze pe mijloace de probă, dispozițiile art. 73(2) C.pr.fisc. statuând că „Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe baza de probe sau constatări proprii.”

În situația analizată, situația de fapt prezentată mai sus, arată că a existat un scop economic al operațiunii comerciale, astfel că invocarea art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 este eronată, nefiind întrunite condițiile pentru ca organele fiscale să nu ia în considerare tranzacția efectuată și să nu acorde dreptul de deducere al TVA;

c) Realitatea prestării serviciilor rezultă din starea de fapt ce poate fi constatată la fața locului.

Pentru toate aceste argumente, petenta apreciază că și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere al TVA în sumă de ... lei.

5) În ceea ce privește reconsiderarea stornării facturilor emise pentru servicii nereceptionate, facturi emise către societatea ES in valoare de ... lei:

Stornarea reprezintă o reflectare fiscală a îndreptării unor înregistrări eronate ori restabilire a unei situații reale economico-financiare. Înregistrare care se efectuează la ambele societăți. Organul de inspecție fiscală nu probează ca aceste stornări nu au fost fundamentate. În baza competențelor organul de inspecție fiscală putea solicita societății partenere probarea recepționării lucrărilor sau obligativitatea de a le recunoaște. Datorită faptului ca aceste lucrări nu au fost recunoscute ca și prestate, ele au fost stornate.

Organul de inspecție fiscală putea reîncadra forma acestei tranzacții "pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției" în conformitate cu prevederile art. 11 din Codul Fiscal dacă ar fi probat recepționarea lucrărilor nu doar invocând un articol de lege respectiv art. 19 alin. 1) din Codul Fiscal, pe care îl citează în cuprinsul contestației.

Organul de inspecție fiscală are obligația de aproba ca acestea sunt venituri realizate.

În opinia petentei, „în mod eronat organul fiscal a considerat suma de ... lei venit impozabil și a stabilit-o bază impozabilă suplimentară pentru calculul impozitului pe profit în sumă de ... lei, acesta impunere fiind lovită de nulitate, fiind făcută cu încălcarea legii”, petenta considerând că nu datorează „suma de ... lei, care ar reprezenta impozit pe profit calculat cu încălcarea dispozițiilor legale”.

Petenta depune împreună cu contestația formulată următoarele documente, în fotocopie:

- dovada comunicării actelor administrativ fiscale contestate;
- decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice având număr de înregistrare F-AR .../25.08.2017, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara/AJFP Arad/Activitatea de inspecție fiscală
- raportul de inspecție fiscală având nr. de înregistrare F-AR ... din 25.08.2017 emis de Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara/AJFP Arad/Activitatea de inspecție fiscală împreună cu anexele acestuia;
- anexele 1 - 21 la raportul de inspecție fiscală
- contract nr .../25.05.2015 încheiat cu societatea LM
- contract FN/14.09.2012 încheiat cu societatea GW SRL.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-AR .../25.08.2017, precum și Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../25.08.2017, emise de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare, stabilind în sarcina petentei suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, TVA în suma de ... lei și impozit pe veniturile microintreprinderilor în sumă de ... lei.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat ca în perioada verificată, petenta a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea unor facturi de achiziții de la diverse firme, reprezentând contravaloarea unor prestări servicii și achiziții de bunuri, pe care le-a considerat cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi, astfel:

În ceea ce privește impozitul pe profit:

1. Petenta a încheiat contractul nr./21.01.2013 cu societatea HC SRL, având ca obiect prestarea de servicii de consultanță.

Petenta nu a făcut dovada cu documente justificative ca aceste achiziții de prestări servicii de consultanță au fost achiziționate în folosul operațiunilor impozabile ale societății.

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca petenta nu deține situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare și nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în suma de ... lei înregistrate în evidența contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu servicii prestate de terți” aferente facturilor emise de către HC SRL în perioada

18.03.2013-04.08.2013, reprezentând prestări servicii consultanta, in conformitate cu prevederile art.21 alin. 1, art.21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare

2. Petenta a inregistrat in evidenta contabila in contul 628 „Cheltuieli cu servicii prestate de terti” suma de ... lei, in baza facturilor emise de către societatea LM ... SRL reprezentând prestări servicii, pentru care societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscala niciun fel de contract de prestări servicii încheiat între parti.

Din verificarea efectuata de către organele de inspecție fiscala asupra documentelor puse la dispoziție de către petentă, s-a constatat ca societatea nu deține documente justificative din care sa rezulte faptul ca aceste prestări de servicii sunt destinate utilizării in folosul operațiunilor impozabile ale societății. De asemenea, nu deține situații de lucrări, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare si nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfășurate.

Prin urmare organele de inspecție fiscala au considerat ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile aferente acestor prestări de servicii in suma totala de ... lei, in conformitate cu prevederile art.21 alin. 1, art.21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

3. Societatea a inregistrat in evidenta contabila in contul 628 „Cheltuieli cu servicii prestate de terti” suma de ... lei aferenta facturii nr. .../29.09.2012 emisa de către societatea GW SRL avand CUI RO ... reprezentând prestări servicii pentru care societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscala niciun fel de contract de prestări servicii încheiat între parti.

Din verificarea efectuata de către organele de inspecție fiscala asupra documentelor puse la dispoziție de către petentă s-a constatat ca societatea nu deține documente justificative din care sa rezulte faptul ca aceste prestări de servicii sunt destinate utilizării in folosul operațiunilor impozabile ale societății. De asemenea, nu deține situații de lucrări, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare si nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfășurate.

Prin urmare organele de inspecție fiscala au considerat ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile aferente acestor prestări de servicii in suma totala de ... lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin 1, art.21 alin (4) lit m) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.48

din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare date în aplicarea art.21 alin (4) lit m).

4. Organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile aferente achiziției unui autoturism în sistem de leasing financiar, ca fiind cheltuieli deductibile fiscal în proporție de 50 %, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4), lit.t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale punctului 49 indice 2 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

5. În luna decembrie 2014 petenta a emis o serie de facturi prin care stornează venituri în suma totală de ... lei înregistrate în evidența contabilă în contul 704 „Venituri din prestări de servicii” facturi emise către clientul SC ES SRL.

În vederea justificării stornărilor efectuate, petenta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Notificarea înregistrată sub nr..... / 19.12.2014, prin care societatea CR SRL comunică societății ES SRL faptul că întrucât nu s-a onorat plata anumitor sume, s-a procedat la stornarea acestora.

Organele de inspecție fiscală nu au recunoscut stornările de venituri din prestările de servicii, respectiv „dezmembrare platformă + transport” pe motivul neîncasării acestora procedând la calcularea veniturilor suplimentare în suma de ... lei (... lei + ... lei + ... lei) în conformitate cu prevederile art. 19 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Pentru perioada 17.05.2012 - 31.12.2015, ca urmare a recalculării masei impozabile în ceea ce privește impozitul pe profit al petentei, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma totală de ... lei (... lei în anul 2012 - lei în anul 2013 + ... lei în anul 2014).

De asemenea pentru perioada 17.05.2012 - 31.12.2015, ca urmare a recalculării masei impozabile în ceea ce privește impozitul pe profit al petentei organele de inspecție fiscală au redus pierderea fiscală a societății cu suma de ... lei (... lei -an 2014 și ... -an 2015 lei).

În ceea ce privește T.V.A.:

1. Petenta a încheiat contractul nr./21.01.2013 cu societatea HC SRL, având ca obiect prestarea de servicii de consultanță. Societatea nu a prezentat organelor fiscale nicio dovadă, concludentă și obiectivă, din care să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate și faptul că acestea au fost efectuate în beneficiul său și niciun moment nu produce vreo probă în acest sens, astfel că, organele de inspecție fiscală

au considerat ca aceste achiziții de prestări servicii nu sunt aferente realizării de operațiuni taxabile ale societății CR SRL.

Prin urmare organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA aferenta acestor prestări de servicii în suma totală de ... lei, potrivit art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

2. Petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de ... lei aferenta facturii nr..../29.06.2012 în valoare totală de ... lei și a TVA în suma de ... lei aferenta facturii nr..../28.09.2012 în valoare totală de ... lei, emise de către societatea LM ... SRL, având CUI RO ..., reprezentând prestări servicii, pentru care petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală niciun fel de contract de prestări servicii încheiat între parti.

Petenta nu a prezentat organelor fiscale nicio dovadă, concludentă și obiectivă, din care să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate și faptul că acestea au fost efectuate în beneficiul său și niciun moment nu produce vreo probă în acest sens, astfel că, organele de inspecție fiscală au considerat ca aceste achiziții de prestări servicii nu sunt aferente realizării de operațiuni taxabile ale societății CR SRL.

Prin urmare organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferenta acestor prestări de servicii în suma totală de ... lei, potrivit art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

3. Petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de ... lei aferenta facturii nr. .../29.09.2012 în valoare totală de 14.016 lei emisă de către societatea GW SRL, având CUI RO ..., reprezentând prestări servicii, pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală nici un fel de contract de prestări servicii încheiat între parti.

Petenta nu a prezentat organelor fiscale nicio dovadă, concludentă și obiectivă, din care să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate și faptul că acestea au fost efectuate în beneficiul său și nici un moment nu produce vreo probă în acest sens, astfel că, organele de inspecție fiscală au considerat faptul că aceste achiziții de prestări servicii nu sunt aferente realizării de operațiuni taxabile ale societății CR SRL.

Prin urmare organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA aferenta acestor prestări de servicii în suma totală de ... lei, potrivit art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

4. Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA aferenta achiziției unui autoturism în sistem de leasing financiar reprezentând 50% din T.V.A. aferenta acestei achiziții.

III. Societatea CR S.R.L. – în insolvență, cu sediul ..., este înregistrată la O.R.C. sub nr. ..., are cod unic de înregistrare ..., și cod CAEN 4941 - „Transporturi rutiere de mărfuri”.

IV. Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

În ceea ce privește contestația formulată de CR S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../25.08.2017, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”
coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și

nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația în care obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR .../25.08.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

În ceea ce privește contestația formulată de CR S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../25.08.2017, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe dacă cheltuielile efectuate de petentă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, și dacă beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care petenta nu deține documente care să confirme prestarea efectivă a acestor servicii în scopul realizării de venituri impozabile și respectiv de operațiuni taxabile.

1. Referitor la nerecunoașterea unor cheltuieli ca fiind deductibile la calculul masei profitului impozabil și a neacordării dreptului de deducere al TVA aferente prestărilor de servicii de consultanță efectuate de S.C. HC S.R.L., servicii în suma de ... lei și TVA aferent ... lei, se rețin următoarele:

În fapt, petenta a încheiat contractul de consultanță nr./21.01.2013 cu societatea HC SRL, având CUI RO ... și sediul în ..., având ca obiect prestarea următoarelor servicii:

- identificarea surselor de finanțare nerambursabile pe care beneficiarul le poate accesa pentru dezvoltarea societății și întocmirea documentației aferente;
- identificarea de potențiali parteneri de afaceri și mijlocirea colaborării cu aceștia;
- elaborarea documentației pentru studiul de piață și strategia de marketing.

Astfel, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu servicii prestate de terți” suma de ... lei și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ... lei, în baza facturilor emise de către HC SRL în perioada 18.03.2013-04.08.2013, reprezentând prestări servicii consultanță.

Petenta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte efectiv ce fel de servicii s-au prestat de către HC SRL în perioada 18.03.2013-04.08.2013, administratorul societății dl. ... declarând faptul că nu deține alte documente justificative.

Astfel, petenta nu a făcut dovada cu documente justificative a faptului că aceste plăți reprezintă achiziții de prestări servicii de consultanță au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în suma de ... lei înregistrate în evidența contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu servicii prestate de terți” și nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei, aferente facturilor emise de către HC SRL în perioada 18.03.2013-04.08.2013, reprezentând prestări servicii consultanță.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin. (1) și alin. (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“ART. 21 Cheltuieli

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

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile

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;”.

Potrivit pct. 48 din HG 44/2004 date în aplicarea art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În materia TVA sunt incidente prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

a) operațiuni taxabile;

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei și a stării de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că petenta a înregistrat în evidenta sa contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu servicii prestate de terti” suma de ... lei și si-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ... lei, în baza facturilor emise de către HC SRL în perioada 18.03.2013-04.08.2013, reprezentând prestări servicii consultanță.

Conform prevederilor legale, 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.

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.

Ori, petenta a înregistrat în evidenta contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu servicii prestate de terti” suma de ... lei și si-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ... lei, în baza facturilor emise de către HC SRL în perioada 18.03.2013-04.08.2013, reprezentând prestări servicii consultanță, fără a prezenta documente justificative din care să rezulte efectiv ce fel de servicii s-au prestat de către HC SRL în perioada 18.03.2013-04.08.2013, și că aceste achiziții de prestări servicii de consultanță au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile și în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În vederea justificării achiziției acestor prestări de servicii în folosul operațiunilor impozabile ale societății, organele de inspecție fiscală au solicitat petentei cu adresa din 17.08.2017, pct. 14, (anexa nr. 10 la RIF) punerea la dispoziție de copii xerox ale documentelor justificative din care să rezulte realizarea în folosul operațiunilor taxabile a serviciilor realizate de HC SRL pentru CR SRL, inclusiv dovada depunerii la organul competent a dosarului pentru obținerea de fonduri de către petentă și dovada respingerii dosarului în acest sens.

Petenta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală o serie de adrese, reprezentând corespondența purtată între cele două societăți,

astfel:

1. Contractul de consultanta nr./21.01.2013 avand ca obiect următoarele servicii:

-identificarea surselor de finanțare nerambursabile pe care beneficiarul le poate accesa pentru dezvoltarea societății si intocmirea documentației aferente;

-identificarea de potențiali parteneri de afaceri si mijlocirea colaborării cu aceștia;

-elaborarea documentației pentru studiul de piața si strategia de marketing.

2. Un număr de 5 adrese reprezentând corespondenta purtata intre cele doua societăți, constând în: o lista documente necesare pentru realizarea unei documentații, Hotararea .../2013 si procedura de acordare a MINIMIS si modele de formulare.

Din cuprinsul documentelor prezentate de petentă a rezultat ca obiectul colaborării îl reprezintă proiectul „instituirea unei scheme de ajutor de stat privind asigurarea dezvoltării economice durabile” conform HG 1680/10.12.2008, urmând sa fie stabilite ulterior de comun acord elementele principale ale investiției conform clauzelor de eligibilitate din documentație.

Investiția urma sa aibă loc pe terenul in suprafata de 4.200 mp in zona P, situat în, deținut de către societate. Însă la data de 06.08.2013 petenta a vândut terenul, cu factura nr.20/06.08.2013, către societatea T SA, avand CUI RO si sediul in ..., astfel ca aceasta investiție nu s-a mai materializat.

Petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, alte documente justificative, din care sa rezulte o altă stare de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Astfel, petenta nu a putut face dovada cu documente justificative a faptului ca aceste plăți efectuate în contul așa-ziselor achiziții de prestări servicii de consultanta au fost realizate in folosul operațiunilor impozabile ale societății.

Se constată faptul ca petenta nu îndeplinește condițiile prevăzute de lege, in sensul ca nu deține situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare si nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, conform normelor legale indicate în cele ce preced.

În contestația formulată, petenta aduce critici în ceea ce privește invocarea de către organul de inspecție fiscală art. 21 alin. 4 lit. m din Legea 571/2003 coroborat cu pct.48 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, arătând că aceste prevederi legale sunt corect invocate dar NU si interpretate, prevederile legislative

nefiind incalcate, deoarece serviciile de consultanta s-au concretizat prin intocmirea de documentație in vederea accesării fondurilor europene.

Petenta arată că legiuitorul prevede următoarele obligații:

- cheltuielile sa fie efectuate in scopul realizării de venituri impozabile

- sa fie executate in baza unui contract incheiat intre parti

- justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează orice materiale corespunzătoare;

În opinia sa, sunt îndeplinite aceste obligații, fapt ce rezultă din anexa 11 la RIF, iar accesarea de fonduri europene este în folosul realizării de venituri impozabile, organul de inspecție fiscală neținând cont de prevederile Codului de Procedura fiscală, respectiv art. 6, art. 7 alin. 3, art. 12, art. 55 și art. 73 alin. 2, pe care le citează în cuprinsul contestației.

Învedereăm că în cadrul procedurii de soluționare a contestației referitor la modul de interpretare a legislației fiscale referitoare la cauza dedusă judecătii, s-a avut în vedere și jurisprudența națională, respectiv Decizia civilă nr.1261/2014 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, prin care instanța de contencios administrativ a statuat:

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

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

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

Ca urmare, atâta vreme cât petenta nu deține vreun document justificativ cu care sa facă dovada efectuării acestor cheltuieli in scopul realizării de venituri, alogațiile sale din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

În ceea ce privește TVA, se constată că petenta nu a putut face dovada cu documente justificative a faptului ca aceste achiziții de prestări servicii de consultanta au fost achiziționate in folosul desfășurării unor operațiuni taxabile ale societății asa cum prevede art.145 alin 2 litera a)

din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit acestor dispoziții legale, orice persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor, în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor taxabile revenind persoanei impozabile care a efectuat achizițiile.

La paragraful 46 din cauzele reunite CI 10/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo, și paragraful 24 din cauza C-268/83 Rompelman, unde Curtea Europeană de Justiție a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.**

Această intenție trebuie să fie continuă, nu doar declarată la nivel de intenție, nefiind una de mijloc sau de rezultat, doar în acest fel putând fi probat faptul că aceasta este făcută în scopul de desfășurării de activități economice taxabile.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară și are aplicabilitate totală în speță.

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Cu alte cuvinte, din jurisprudența comunitară reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile având obligația de a prezenta dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligația prezentării de dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, nu reprezintă o cenzură asupra oportunității dezvoltării unei afaceri de către persoana respectivă, în condițiile în care legislația fiscală și jurisprudența obligă acea persoană să justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

Așadar prevederile art. 145 și art. 146 din Codul fiscal condiționează posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției

unor servicii de intenția persoanei impozabile de a le utiliza în folosul operațiunilor taxabile. În același timp, contractarea unor bunuri și servicii premergătoare și prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere, persoana impozabilă interesată având obligația să prezinte, la cererea organelor fiscale, dovezi obiective care să demonstreze utilizarea acestora pentru operațiuni care dau drept de deducere.

Simpla contractare a unor servicii de către o societate comercială nu este suficientă pentru a demonstra că acestea sunt în beneficiul societății și au scopul de a realiza operațiuni taxabile, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzute de art. 146 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor, de vreme ce are prevăzut în obiectul de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, acceptarea acestui raționament ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, care condiționează în mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei „dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...)”. Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv ca scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere și în beneficiul persoanei impozabile.

De asemenea, simpla existență a contractului încheiat nu constituie o dovadă suficientă pentru justificarea dreptului de deducere a TVA aferente facturilor emise, în condițiile în care obiectul contractului este unul cu caracter general, constând în :

- identificarea surselor de finanțare nerambursabile pe care beneficiarul le poate accesa pentru dezvoltarea societății și întocmirea documentației aferente;
- identificarea de potențiali parteneri de afaceri și mijlocirea colaborării cu aceștia;
- elaborarea documentației pentru studiu de piață și strategia de marketing;

Coroborând cele prezentate, rezulta că atât vreme cât petenta nu deține nicio dovadă, concludentă și obiectivă, din care să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate și faptul că acestea au fost efectuate în beneficiul său și nici un moment nu produce vreo probă în acest sens, alegațiile sale din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la afirmația petentei cum că ar îndeplini cumulativ cerințele de fond și forma prevăzute la art. 145 alin (2) lit a) respectiv art. 146 alin 1 lit a) din Codul Fiscal, luând în considerare argumentele și interpretările

prevederilor art. 145 alin 2 lit a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se constată că aceste achiziții de prestări servicii nu sunt aferente realizării de operațiuni taxabile, deoarece petenta nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să reiasă ce fel de servicii s-au prestat efectiv de către HC SRL în perioada 18.03.2013-04.08.2013, chiar administratorul societății dl.... declarând faptul că nu deține alte documente justificative.

Referitor la afirmațiile petentei ca organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile art.6, art.7 alin.(3), art.12, art. 55 și art.73(2) din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.73 alin (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede faptul că: „Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”, toate probele,aprecierile și constatările organelor de inspecție fiscală au fost efectuate pe baza documentelor justificative puse la dispoziție de către societate.

Referitor la susținerea petentei din contestația formulată ca realitatea prestării serviciilor rezulta din starea de fapt ce poate fi consultată la fața locului, se constată că această afirmație nu corespunde realității, acest fapt neputând fi demonstrat atâta timp cât din documentele justificative prezentate (contract+adrese) nu rezultă ce fel de servicii au fost prestate efectiv de către societatea HC până la vânzarea aceluși teren.

În concluzie, societatea nu deține situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare documente justificative expres prevăzute de art.21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare respectiv nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate în vederea acordării deductibilității acestor cheltuieli.

Învedereăm că în cadrul procedurii de soluționare a contestației referitor la modul de interpretare a legislației fiscale referitoare la cauza dedusă judecătii, s-a avut în vedere și jurisprudența națională, respectiv Decizia civilă nr.1261/2014 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, prin care instanța de contencios administrativ a statuat:

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

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

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva

mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

Ca urmare, atâta vreme cât petenta nu deține vreun document justificativ cu care să facă dovada efectuării acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri, alegațiile sale din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Astfel, având în vedere aspectele constatate, precum și prevederile legale precitate, rezultă că organele de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal, au considerat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în suma de ... lei înregistrate în evidența contabilă în contul 628, „Cheltuieli cu servicii prestate de terți” și nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei, aferente facturilor emise de către HC SRL în perioada 18.03.2013-04.08.2013, reprezentând prestări servicii consultanță.

Pentru toate aceste motive, pretențiile petentei din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia, astfel că urmează să se respingă contestația în legătură cu acest capăt de cerere.

2. Referitor la nerecunoașterea unor cheltuieli ca fiind deductibile la calculul masei profitului impozabil și a neacordării dreptului de deducere al TVA aferente prestărilor de servicii efectuate de societatea LM ... SRL, servicii în suma de ... lei și TVA aferent ... lei, se rețin următoarele:

În fapt, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu servicii prestate de terți” suma de ... lei și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ... lei, în baza facturilor emise de către societatea LM ... SRL, având CUI RO ..., reprezentând prestări servicii pentru care petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală niciun fel de contract de prestări servicii încheiat între parti.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție de către petentă, a rezultat faptul că petenta nu deține documente justificative cu care să facă dovada că aceste prestări de servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale impozabile.

De asemenea, petenta nu deține situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare și nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Prin urmare organele de inspecție fiscală au considerat cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile aferente acestor prestări de servicii în suma totală de ... lei în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 1, art.21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 date în aplicarea art.21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003, și nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă acestor prestări de servicii în suma totală de ... lei, în conformitate cu art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin. (1) și alin. (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“ART. 21 Cheltuieli

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

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile

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;”.

Potrivit pct. 48 din HG 44/2004 date în aplicarea art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În materia TVA sunt incidente prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) și art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„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);”

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei și a stării de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei, se constată că petenta a înregistrat în evidenta sa contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu servicii prestate de terti” suma de ... lei și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ... lei, în baza facturilor emise de către societatea LM ... SRL, având CUI RO ..., reprezentând prestări servicii pentru care societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală nici un fel de contract de prestări servicii încheiat între parti, astfel:

- factura nr.../29.06.2012 în suma de lei și TVA ... lei

- factura nr.../28.09.2012 în suma de lei și TVA ... lei

În vederea justificării achiziției acestor prestări de servicii în folosul operațiunilor taxabile ale societății, organele de inspecție fiscală au solicitat societății CR SRL cu adresa din 17.08.2017, pct. 9, (anexa 10 la RIF) punerea la dispoziție de situații de lucrări sau orice fel de documente justificative în acest sens.

Din verificarea efectuată de către organele de inspecție fiscală asupra documentelor puse la dispoziție de către petentă rezultă faptul că petenta nu deține documente justificative cu care să facă dovada că aceste prestări de servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor impozabile ale societății, administratorul societății dl.... declarând faptul că nu deține alte documente justificative în afara celor prezentate (anexa nr. 12 la RIF), în sensul că petenta nu deține situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte materiale

corespunzătoare și nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

În acest sens, în contestația formulată, petenta precizează faptul că aceste servicii constă în amenajare teren stație de betoane și că există contract încheiat cu prestatorul, respectiv contractul nr. .../25.05.2012, depunând în probațiune împreună cu contestația formulată, fotocopia Contractului de prestări servicii nr..../25.05.2012 încheiat între petenta, în calitate de beneficiar, și societatea LM ... SRL, în calitate de prestator.

Potrivit acestuia, prețul contractului este de.... lei plus TVA, cu toate că valoarea facturată este mai mică, respectiv de ... lei plus TVA, fără însă a prezenta vreun document justificativ din care să rezulte identificarea efectivă a prestațiilor efectuate și a celor neefectuate.

Se constată faptul că în evidența contabilă a petentei nu există înregistrată în categoria mijloacelor fixe sau de altă natură, stația de betoane la care se face referire în contractul prezentat în contestația depusă de către societatea CR SRL, respectiv societatea nu are înregistrate în evidența contabilă venituri sau cheltuieli din activități care să implice pregătirea sau efectuarea unei astfel de activități economice.

Analizând starea de fapt raportată la mijlocul de probă, respectiv Contractul de prestări servicii încheiat la data de 25.05.2012 purtând nr. .../25.05.2012, cu prestatorul societatea LM IMOBILIAR SRL, rezultă că obiectul contractului îl constituie „amenajare teren stație betoane Arad”, în condițiile în care petenta avea la data respectivă, înregistrate în evidența contabilă, conform Registrului imobilizărilor în contul 212 „Construcții” 5 platforme (agregate, betonate, pietruite, pavate) 4 dintre acestea fiind situate pe terenul situat în parcul industrial ..., respectiv o platforma la sediul societății din ..., acestea fiind achiziționate împreună cu terenul în cauza de la SC LM ... SRL în luna mai 2012.

Cu privire la afirmația petentei ca organele de inspecție fiscală invocă prevederi legislative neaplicabile, învederăm că prevederile legale invocate de către organele de inspecție fiscală respectiv art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, dispun în mod expres faptul că 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.

De asemenea, faptul că petenta a înregistrat în evidența contabilă aceste amenajări de teren stație betoane în contul 628 „prestări servicii efectuate de terți” și nu a implicat conturile de imobilizări corporale (stație betoane respectiv terenuri/amenajări la terenuri) în lipsa altor documente justificative, autoritatea fiscală se află în imposibilitatea identificării categoriei prestațiilor servicii susceptibile a fi fost efectiv prestate, contractul încheiat constituind o dovadă *procausa*, insuficientă pentru

justificarea cheltuielilor deductibile aferente facturilor emise de către societatea SC LM ... SRL, conform unei jurisprudențe constante a Înaltei Curți de Casație și Justiție, a se vedea Decizia nr. 2716/2016 al Î.C.C.J.

Referitor la afirmația petentei ca organele de inspecție fiscală nu motivează și nu aduc probe ca aceste servicii ar fi în alte scopuri decât obținerea de venituri, considerând ca au fost încălcate prevederile art.6 și art.73 alin (2) din Legea nr.207/2015 privind codul de procedura fiscală, se reține că în conformitate cu prevederile art. 73 alin 1 din Legea nr.207/2015 privind codul de procedura fiscală: „Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Astfel, organele de inspecție fiscală și-au exercitat dreptul de apreciere prevăzut de art.6 alin (1) din Legea nr.207/2015 privind codul de procedura fiscală asupra documentelor justificative prezentate de către societate constatând, cu respectarea art.73 alin (2) din același act normativ, faptul că societatea nu deține documente justificative în vederea acordării deductibilității acestor cheltuieli, conform prevederilor legale invocate mai sus.

În concluzie, petenta nu deține situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare documente justificative expres prevăzute de art.21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare respectiv nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate în vederea acordării deductibilității acestor cheltuieli.

În consecința, organele de inspecție fiscală au considerat în mod corect și legal că fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile aferente acestor prestări de servicii în suma totală de ... lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin 1 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art.21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește TVA, art.145 alin 2 litera a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor, în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a efectuat achizițiile.

La paragraful 46 din cauzele reunite CI 10/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo, și paragraful 24 din cauza C-268/83 Rompelman, unde Curtea Europeană de Justiție a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile

legale pentru acordarea deducerii iar art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa susțină intenția declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dând naștere la activitati taxabile.

Aceasta intenție trebuie sa fie continua, nu doar declarata la nivel de intenție, nefiind una de mijloace ci de rezultat, doar in acest fel putând fi probat faptul ca aceasta este făcută in scopul de desfășurării de activitati economice taxabile. Principiul prevalentei substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitara care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislația si jurisprudenta comunitara si are aplicabilitate totala in speța.

Din acest motiv legislația fiscala condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa condițiile de forma (inclusiv condiția ca persoana impozabila sa dețină factura care sa conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligația de a prezenta dovezi obiective care sa susțină intenția declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligația prezentării de dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, nu reprezintă o cenzurare asupra oportunității dezvoltării unei afaceri de către persoana respectiva, in condițiile in care legislația fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

Așadar prevederile art. 145 si art. 146 din Codul fiscal condiționează deductibilitatea TVA aferenta achiziției unor servicii de intenția persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operațiunilor taxabile. In același timp, contractarea unor bunuri si servicii premergătoare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligația sa prezinte, la cererea organelor fiscale, dovezi obiective care sa demonstreze utilizarea acestora pentru operațiuni care dau drept de deducere.

Simpla contractare a unor servicii de către o societate comerciala nu este suficienta pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societății si au scopul de a realiza operațiuni taxabile, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea condiției prevăzute de art. 146 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizițiilor, de vreme ce are prevăzut in obiectul de activitate desfasurarea

de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, acceptarea acestui raționament ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 145 alin. (2) din Codul, fiscal, care condiționează în mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei „daca acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...).” Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întarească legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv ca scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere și în beneficiul persoanei impozabile.

Coroborând cele arătate, rezulta că petenta nu a prezentat organelor fiscale nicio dovadă, concludentă și obiectivă, din care să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate și faptul că acestea au fost efectuate în beneficiul sau și nici un moment nu produce vreo probă în acest sens.

În concluzie, luând în considerare argumentele și interpretările art. 145 alin 2 lit a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, rezultă că aceste achiziții de prestări servicii în suma totală de ... lei, nu sunt aferente realizării de operațiuni taxabile ale societății CR SRL.

Prin urmare, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile aferente acestor prestări de servicii în suma totală de ... lei în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 1, art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 date în aplicarea art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003, și nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă acestor prestări de servicii în suma totală de ... lei, în conformitate cu art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru toate aceste motive, pretențiile petentei din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia, astfel că urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația în legătură cu acest capăt de cerere.

3. Referitor la nerecunoașterea unor cheltuieli ca fiind deductibile la calculul masei profitului impozabil și a neacordării dreptului de deducere al TVA aferente prestărilor de servicii efectuate de S.C. GW S.R.L., servicii în suma de ... lei și TVA aferent ... lei, se rețin următoarele:

În fapt, petenta a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu servicii prestate de terți” suma de ... lei și a dedus TVA în suma de ... lei, aferentă facturii nr. .../29.09.2012 emisă de către

societatea GW SRL avand CUI RO ..., reprezentând prestări servicii pentru care societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală nici un fel de contract de prestări servicii încheiat între parti.

Din analizarea documentelor puse la dispoziție de către petentă rezultă faptul ca aceasta nu deține documente justificative care sa faca dovada ca aceste prestări de servicii sunt destinate utilizării in folosul operațiunilor impozabile ale societății, in sensul ca nu deține situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare si nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfășurate.

Prin urmare organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile aferente acestor prestări de servicii in suma totală de ... lei.

Totodată, deoarece petenta nu a prezentat organelor fiscale nicio dovada, concludentă si obiectivă, din care sa rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate si faptul ca acestea au fost efectuate in beneficiul sau si nici un moment nu a produs vreo proba in acest sens, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste achiziții de prestări servicii nu sunt aferente realizării de operațiuni taxabile ale societății CR SRL, neacordând dreptul de deducere pentru TVA aferentă acestor prestări de servicii in suma totală de ... lei.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin. (1) și alin. (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“ART. 21 Cheltuieli

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

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile

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;”.

Potrivit pct. 48 din HG 44/2004 date în aplicarea art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În materia TVA sunt incidente prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

a) operațiuni taxabile;

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că, petenta pretinde deductibilitatea integrală la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor aferente prestărilor de servicii efectuate de S.C. GW S.R.L. în suma de ... lei, și exercitarea integrală a dreptului de deducere al TVA aferenta în sumă de ... lei, pentru care petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală nici un fel de contract de prestări servicii încheiat între parti.

În vederea justificării achiziției acestor prestări de servicii în folosul operațiunilor taxabile ale societății, organele de inspecție fiscală au solicitat societății CR SRL cu adresa din 17.08.2017 punerea la dispoziție de situații de lucrări sau orice fel de documente justificative în acest sens.

Din documentele puse la dispoziție de petenta rezultă că petenta nu deține documente justificative care să demonstreze că aceste prestări de servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor impozabile ale societății, în sensul că nu deține situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare și nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, administratorul societății dl.... declarând faptul că nu deține alte documente justificative în afara de cele prezentate (anexa nr.12 la RIF).

Potrivit legislației, sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Nu sunt deductibile 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.

Se retine ca deși, petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală pe parcursul desfășurării inspecției fiscale nici un document justificativ de natura celor prevăzute de lege, administratorul societății dl.... declarând faptul ca nu deține alte documente justificative in afara de cele prezentate, în etapa de soluționare a contestației, împreună cu contestația formulată, petenta a depus în fotocopie Contractul de prestări servicii FN/14.09.2012 încheiat între petenta societatea CR SRL, în calitate de beneficiar și S.C. GW S.R.L., în calitate de prestator, mijloc de probă analizat de organele de inspecție fiscală conform art. 276 alin. (4) din Codul de procedură fiscală.

Din cuprinsul acestuia rezulta ca obiectul contractului îl constituie „reparații malaxor stație betoane”.

Prețul contractului este de ... lei plus TVA cu toate ca, în speță, valoarea facturată este mai mică, respectiv de ... lei plus TVA, fără a prezenta vreun document justificativ din care să rezulte identificarea prestațiilor efectiv realizate și a celor neefectuate.

Se constată faptul ca în evidența contabilă a petentei nu există înregistrată în categoria mijloacelor fixe sau de altă natură, stația de betoane la care se face referire în contractul prezentat în contestația formulată de către societatea CR SRL, respectiv societatea nu are înregistrate în evidența contabilă venituri sau cheltuieli din activități care să implice pregătirea sau efectuarea unei astfel de activități economice.

La data respectivă, petenta avea înregistrate în evidența contabilă, conform Registrului imobilizărilor (anexa nr.4 la Referatul cu propuneri de soluționare a contestației) în contul 212 „Construcții” 5 platforme (agregate, betonate, pietruite, pavate) 4 dintre acestea fiind situate pe terenul situat în parcul industrial ..., respectiv o platformă la sediul societății din ..., acestea fiind achiziționate împreună cu terenul în cauza de la SC LM ... SRL în luna mai 2012.

Ori, contractul de prestări servicii FN/14.09.2012 încheiat cu prestatorul GW S.R.L., nu constituie o dovadă suficientă pentru justificarea cheltuielilor deductibile aferente facturilor emise de către societatea SC GW SRL și nici pentru justificarea dreptului de deducere a TVA aferent facturilor emise, fără prezentarea documentelor justificative care să reflecte efectuarea obiectului acestui contract, acesta fiind susceptibil să fi fost efectiv prestat, contractul încheiat constituind o dovadă *procausa*, insuficientă pentru justificarea cheltuielilor deductibile aferente facturilor emise de către societatea SC GW SRL SRL, conform unei jurisprudențe constante a Înaltei Curți de Casație și Justiție, a se vedea Decizia nr. 2716/2016 a Î.C.C.J..

Cu privire la aprecierile petentei referitor la faptul ca organele de inspecție fiscală au obligația de a proba de ce aceste servicii nu sunt în

folosul operațiunilor impozabile, considerând ca au fost încălcate prevederile art.55 alin(1) și art.73 alin (2) din Legea nr.207/2015 privind codul de procedura fiscală, se reține că în conformitate cu prevederile art. 73 alin. 1) din Legea nr. 207/2015 privind codul de procedura fiscală „*Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*”

Astfel, organele de inspecție fiscală și-au exercitat dreptul de apreciere prevăzut de art.6 alin (1) din Legea nr.207/2015 privind codul de procedura fiscală asupra documentelor justificative prezentate de către societate constatând, cu respectarea art.73 alin (2) din același act normativ, faptul că petenta nu deține documente justificative în vederea acordării deductibilității acestor cheltuieli, conform prevederilor legale precitate.

În concluzie, petenta nu deține situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare documente justificative expres prevăzute de art.21 alin (4) lit m) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității lor desfășurate în vederea acordării deductibilității acestor cheltuieli și nici nu a făcut dovada că serviciile prestate au fost efectuate în beneficiul sau și că sunt aferente realizării de operațiuni taxabile ale societății CR SRL.

Prin urmare, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au considerat cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile aferente acestor prestări de servicii în suma totală de ... lei în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 1, art.21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 date în aplicarea art.21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003, și nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă acestor prestări de servicii în suma totală de ... lei, în conformitate cu art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare

Pentru toate aceste motive, pretențiile petentei din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia, astfel că urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația în legătură cu acest capăt de cerere.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile:

În cuprinsul contestației formulate petenta redă, la modul general, constatările organului fiscal: societatea a dedus în mod eronat TVA

aferent facturilor pentru care nu poate justifica prestarea de servicii prin documente justificative și ca atare anulează dreptul de deducere, invocând prevederile art.145 alin (2) lit a), respectiv art.146 alin 1 lit a) din Codul Fiscal.

În acest sens, petenta arată că exercitarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de existența unui înscris (factură) ce are calitatea de document justificativ, dacă conține toate elementele minimale obligatorii prevăzute la art. 155 Cod fiscal - fiind emis de un furnizor ce are cod valid de TVA - iar contribuabilul achizitor (la care se ridică problema exercitării dreptului legal de deducere) derulează ulterior operațiuni taxabile în sensul TVA și în scopul desfășurării activităților sale economice, în acord cu obiectul său de activitate.

Referitor la afirmația petentei cum ca ar îndeplini cumulativ cerințele de fond și forma prevăzute la art.145 alin (2) lit a) respectiv art.146 alin 1 lit a) din Codul Fiscal, luând în considerare argumentele și interpretările prevederile art. 145 alin 2 lit a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, învedereăm acesteia că aceste achiziții de prestări servicii nu sunt aferente realizării de operațiuni taxabile, deoarece petenta nu deține documente justificative care să confirme acest fapt, astfel cerința de fond nefiind îndeplinită.

Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală pe parcursul desfășurării inspecției fiscale niciun document justificativ de natura celor precizate mai sus, administratorul societății dl.... declarând faptul că nu deține alte documente justificative în afara de cele prezentate.

În ceea ce privește TVA, art.145 alin 2 litera a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, orice persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor, în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a efectuat achizițiile.

La paragraful 46 din cauzele reunite CI 10/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo, și paragraful 24 din cauza C-268/83 Rompelman, unde Curtea Europeană de Justiție a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Această intenție trebuie să fie continuă, nu doar declarată la nivel de intenție, nefiind una de mijloace ci de rezultat, doar în acest fel putând fi probat faptul că aceasta este făcută în scopul de desfășurării de activități economice taxabile. Principiul prevalenței substanței asupra formei

constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitara care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislația si jurisprudenta comunitara si are aplicabilitate totala in speța.

Din acest motiv legislația fiscala condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa condiliile de forma (inclusiv condilia ca persoana impozabila sa dețină factura care sa conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiliei de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligația de a prezenta dovezi obiective care sa susțină intenția declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligația prezentării de dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, nu reprezintă o cenzurare asupra oportunității dezvoltării unei afaceri de către persoana respectiva, in condiliile in care legislația fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

Așadar prevederile art. 145 si art. 146 din Codul fiscal condiționează deductibilitatea TVA aferenta achiziției unor servicii de intenția persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operațiunilor taxabile. In același timp, contractarea unor bunuri si servicii premergătoare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere,persoana impozabila interesata avand obligația sa prezinte, la cererea organelor fiscale, dovezi obiective care sa demonstreze utilizarea acestora pentru operațiuni care dau drept de deducere.

Simpla contractare a unor servicii de către o societate comerciala nu este suficienta pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societății si au scopul de a realiza operațiuni taxabile, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea condiției prevăzute de art. 146 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoană impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizițiilor, de vreme ce are prevăzut in obiectul de activitate desfasurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA,acceptarea acestui raționament ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 145 alin. (2) din Codul, fiscal, care condiționează in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei „daca acestea sunt destinate utilizării in folosul următoarelor operațiuni (...).” Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme,legiutorul a dorit sa intareasca legătura directa si imediata care trebuie sa existe intre achiziții si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca

scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizării in folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere si in beneficiul persoanei impozabile.

Coroborând cele aratate, rezulta ca societatea nu a prezentat organelor fiscale nicio dovada, concludenta si obiectiva, din care sa rezulte activitatile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate si faptul ca acestea au fost efectuate in beneficiul sau si nici un moment nu produce vreo proba in acest sens.

In concluzie, luând in considerare argumentele legale si interpretarea art. 145 alin 2 lit a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, rezultă că aceste plăți efectuate de petentă ca reprezentând achiziții de prestări servicii in suma totala de ... lei, nu au fost aferente realizării de operațiuni taxabile ale societății CR SRL.

Pentru toate aceste motive, pretențiile petentei din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia, astfel că urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația în legătură cu acest capăt de cerere.

5. În ceea ce privește reconsiderarea stornării facturilor emise pentru servicii nereceptionate, facturi emise de petenta către societatea ES in valoare de ... lei:

În fapt, în luna decembrie 2014 petenta a emis o serie de facturi prin care storneaza venituri in suma totala de ... lei inregistrate in evidenta contabila in contul 704 „Venituri din prestări de servicii” facturi emise către clientul SC ES SRL.

In vederea justificării stornarilor efectuate, petenta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscala Notificarea înregistrata sub nr..... / 19.12.2014, prin care societatea CR SRL comunica societății ES SRL faptul ca intrucat nu s-a onorat plata anumitor sume, s-a procedat la stornarea acestora.

Organele de inspecție fiscala nu au recunoscut stornarile de venituri din prestări de servicii respectiv „dezmembrare platforma + transport” pe motivul neîncasarii acestora procedând la calcularea veniturilor suplimentare in suma de ... lei (... lei +... lei + ... lei) in conformitate cu prevederile art, 19 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

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

„ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la

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

Potrivit punctul 12 din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal,

“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.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei și a stării de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei, se constată că în luna decembrie 2014 petenta a emis următoarele facturi prin care a stornat veniturile înregistrate în evidența contabilă în contul 704 „Venituri din prestări de servicii” facturi emise către clientul SC ES SRL, având CUI ...:

- factura nr. .../19.12.2014 prin care se stornează suma de ... lei, și o TVA în suma de ... lei, respectiv o valoare totală negativă în suma de -... lei.

- factura nr..../19.12.2014 prin care se stornează suma de ... lei, și o TVA în suma de ... lei, respectiv o valoare totală negativă în suma de -... lei.

- factura nr.... /19.12.2014 care se stornează suma de ... lei, și o TVA în suma de ... lei, respectiv o valoare totală negativă în suma de -1... lei.

Din verificarea efectuată asupra documentelor justificative puse la dispoziție de către societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Societatea CR SRL în calitate de furnizor a încheiat cu societatea ES SRL în calitate de client „Contractul de execuție de lucrări și furnizare de materiale ” nr. .../24.03.2014 având ca obiect asigurarea necesarului de materiale și utilaje necesare realizării obiectivului „Umpluturi platforma pentru organizare de șantier provenite din dezmembrare platforme”.

Urmare a acestui contract încheiat între părți, CR SRL a emis către societatea ES SRL următoarele facturi:

- factura nr..../31.03.2014, în valoare de ... lei, și o TVA aferentă în suma de ... lei, respectiv în valoare totală de ... lei, reprezentând „dezmembrare platforma + transport” .

- factura nr..../30.04.2014, în valoare de ... lei, și o TVA aferentă în suma de ... lei, respectiv în valoare totală de ... lei, reprezentând „dezmembrare platforma + transport”.

- factura nr.... /31.08.2014, în valoare de ... lei, și o TVA aferentă în suma de ... lei, respectiv în valoare totală de 1... lei, reprezentând

„dezmembrare platforma + transport“.

- factura nr. .../19.12.2014 prin care se storneaza suma de ... lei, si o TVA in suma de ... lei, respectiv o valoare totala negativa in suma de -... lei.

- factura nr. .../19.12.2014 prin care se storneaza suma de ... lei, si o TVA in suma de ... lei, respectiv o valoare totala negativa in suma de -... lei.

- factura nr. ... /19.12.2014 care se storneaza suma de ... lei , si o TVA in suma de ... lei, respectiv o valoare totala negativa in suma de -1... lei.

In vederea justificării stornarilor efectuate, conform facturilor mai sus descrise, petenta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Notificarea inregistrata sub nr./19.12.2014, existentă in fotocopie la dosarul cauzei, prin care societatea CR SRL a comunicat societății ES SRL faptul ca, intrucat nu s-a onorat plata facturilor nr. .../19.12.2014, nr. .../19.12.2014 și nr. ... /19.12.2014, s-a procedat la stornarea acestora, conform art. 7 al. 3 din contractul nr. .../24.03.2014.

Drept urmare, societatea CR SRL a stornat in data de 19.12.2014, venituri in suma de ... lei (... lei +... lei + ... lei), datorita neincasarii unor facturi emise.

Potrivit punctul 12 din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, veniturile care se iau in calcul la stabilirea impozitului pe profit, sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile emise in baza Legii contabilității nr.82/1991.

Rezultă că principiu de baza fiscal pentru recunoașterea veniturilor face trimiterea la actul normativ care reglementează din punct de vedere contabil acest aspect.

In conformitate cu art.259 alin. 1 din OMFP 3055/2009 privind reglementările contabile armonizate cu directivele europene, veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

Prestarea de servicii cuprinde inclusiv exec...rea 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) In cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că exec...ntul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

(4) Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".

Societatea CR SRL nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală situații de lucrări, procese-verbale de recepție sau alte documente în afara de facturile emise către societatea ES SRL în care este specificat serviciul prestat respectiv „dezmembrare platforma + transport”.

Astfel, având în vedere prevederile art.259 din OMFP 3055/2009, societatea a procedat corect la înregistrarea în contabilitate a veniturilor din prestări de servicii respectiv „dezmembrare platforma + transport” pe măsura efectuării acestora conform facturilor emise către societatea ES SRL.

Conform prevederilor pct. 36 alin. 1 din OMF nr. 3055 / 2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene

„36. - (1) Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.”

Faptul că o parte din facturile de prestări servicii emise nu au fost încasate, nu oferă petentei posibilitatea de a storna facturile emise și implicit veniturile înregistrate în mod corect în evidența contabilă a acesteia, conform prevederilor legale precitate.

Societatea invocă, în motivarea contestației, prevederile Ordinului nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv art. 11 alin 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.73 alin 2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la afirmațiile petentei legate de competențele și acțiunile organelor de inspecție fiscală, se reține că, în baza art. 73 alin 1 din Legea nr.207/2015 privind codul de procedură fiscală „Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Astfel, petenta are obligația legală de a justifica stornarea veniturilor înregistrate în evidența contabilă și fiscală a societății pe baza facturilor de prestări servicii emise către societatea ES SRL cu respectarea prevederilor legale, respectiv are obligația legală de a proba cu documente justificative, faptul că prestările de servicii înscrise în facturile stornate nu au fost prestate, conform facturilor de prestări servicii emise de către societatea CR SRL .

În acest sens petenta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Notificarea înregistrată sub nr..... / 19.12.2014 (anexa nr. 2 la Referatul cu propuneri de soluționare a contestației), prin care societatea CR SRL comunică societății ES SRL faptul că, întrucât nu s-a onorat plata anumitor sume s-a procedat la stornarea acestora.

Faptul ca o parte din facturile de prestări servicii emise nu au fost incasate, nu da petentei posibilitatea legală de a storna facturile emise si implicit veniturile inregistrate in mod corect in evidenta contabila a acesteia.

Faptul ca petenta a stornat in mod eronat veniturile aferente facturilor de prestări servicii emise către societatea ES SRL, rezulta chiar din contractul incheiat intre parti. Din analiza acestuia rezulta ca societatea CR SRL in calitate de furnizor a incheiat cu societatea ES SRL in calitate de client „Contractul de execuție de lucrări si furnizare de materiale” nr. .../24.03.2014 (existent în fotocopie la dosarul cauzei) avand ca obiect asigurarea necesarului de materiale si utilaje necesare realizării obiectivului „Umpluturi platforma pentru organizare de șantier provenite din dezmembrare platforma”.

La art.2 din contract se prevede faptul ca dezmembrarea platformei care face obiectul contractului se afla in incinta SC CR SRL .

Din verificarea evidentei contabile a petentei, s-a constatat faptul ca in luna decembrie 2014 petenta a descarcat cu intarziere gestiunea acestei platforme aflata in incinta societății CR SRL (aceste cheltuieli au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil), conform următoarelor note contabile:

2812 „amortizarea construcțiilor” = 212 „Construcții”

6583 „cheltuieli privind activele cedate”= 212 „Construcții”

Această stare de fapt, a determinat organele de inspecție fiscala sa considere ca serviciile facturate către ES SRL au fost prestate in totalitate conform facturilor emise de către societatea CR SRL, avand in vedere faptul ca petenta a descărcat din gestiune platforma care facea obiectul prestării de servicii conform contractului incheiat intre parti.

In concluzie, avand in vedere cele prezentate, petenta nu a putut prezenta documente justificative din care sa rezulte că prestările de servicii inscrise in facturile stornate nu au fost prestate, asa cum susține în cuprinsul contestației formulate, conform facturilor de prestări servicii emise de către societatea CR SRL.

Astfel, in mod corect si legal, organele de inspecție fiscala nu au recunoscut stornarile de venituri din prestări de servicii respectiv „dezmembrare platforma + transport” pe motivul neincasarii acestora, in conformitate cu prevederile legale precitate, procedând la calcularea veniturilor suplimentare in suma de ... lei (... lei +.... lei + ... lei) in conformitate cu prevederile art. 19 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art. 11 alin. (1) din același act normativ.

Pentru toate aceste motive, pretențiile petentei din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia, astfel că urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația în legătură cu acest capăt de cerere.

Pe cale de consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că petenta nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar aferent **cheltuielilor nedeductibile și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă.**

Astfel, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit căruia:

„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care prevede:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată parțial împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../25.08.2017, emisa de A.J.F.P. Arad-Activitatea de inspecție fiscală, respectiv pentru obligații fiscale constând în TVA în suma de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei.

În ceea ce privește suma de ... lei , reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar ca urmare a scăderii din gestiunea petentei prin restituire a autoturismului Mercedes ML 350, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care petenta deși contestă aceste obligații fiscale nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, se constată că, petenta deși a contestat obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit prin Decizia de impunere nr. F-AR .../25.08.2017, iar la pct.1 din prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate pentru suma de ... lei, se reține că pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar ca urmare a scăderii din gestiunea societății prin restituire a autoturismului Mercedes ML 350, petenta nu a prezentat motivele de fapt și de drept în susținerea propriei cauze și nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze.

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

“ *Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“*Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației*”,

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

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

Se reține faptul că petenta deși contestă obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilită prin Decizia de impunere nr. F-AR .../25.08.2017, iar la pct.1 din prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neintemeiată a contestației formulate pentru suma de ... lei, se reține că pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar ca urmare a scăderii din gestiunea societății prin restituire a autoturismului Mercedes ML 350, petenta nu aduce argumente și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 249

Sarcina probei

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

și de art.250 din același act normativ care precizează: „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri(...)*”

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

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

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

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

Pe cale de consecință, cu privire suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar ca urmare a scăderii din gestiunea societății prin restituire a autoturismului Mercedes ML 350 având în vedere faptul că societatea CR S.R.L. nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, se va respinge contestația ca nemotivată în baza art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei”;

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.11.1 lit.a) și b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va:

D E C I D E :

- *respingerea ca neîntemeiată a contestației* formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../25.08.2017, emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ... lei,
- TVA în suma de ... lei.

- *respingerea ca nemotivată a contestației* formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../25.08.2017 emisă de A.J.F.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de ... lei, reprezentând Impozit pe profit.

- prezenta decizie se comunica la:

- ... I.P.U.R.L. ARAD
- A.J.F.P. Arad, cu aplicarea prevederilor
pct. 7.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,