

D E C I Z I A nr.3181 din 2018
privind soluționarea contestației formulate de
X SRL din ...,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub
nr.TMR_DGR .../06.06.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr../26.05.2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală 3 asupra contestației formulate de **X SRL**, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J35/... și cod de înregistrare fiscală ..., cu sediul în ..., județul Timiș, înregistrată la A.J.F.P. Caraș-Severin sub nr.AIF .../22.05.2017, iar la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../06.06.2017.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-CS .../27.03.2017 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-CS .../27.03.2017, acte administrative fiscale emise de către A.J.F.P Caraș-Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru obligații fiscale principale în sumă totală de ... **lei**, reprezentând:

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

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.F-CS .../27.03.2017 emis de către A.J.F.P Caraș-Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală, 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 în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

“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; (...)*” coroborate cu prevederile art.93 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“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 această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr.F-CS .../27.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de către A.J.F.P. Caraș-Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală.

De asemenea, **X SRL** a înțeles să solicite restituirea impozitului pe profit contestat, precum și a accesoriilor aferente, achitate conform OP nr.../10.05.2017 precum și “plata accesoriilor legale” începând cu data efectuării plății, adică începând de la data de 10.05.2017.

Referitor la restituirea cu dobânda fiscală aferentă, a impozitului pe profit contestat, precum și a accesoriilor aferente, achitate conform ordinului de plată nr.252/10.05.2017, se rețin următoarele:

În ceea ce privește restituirea sumelor, sunt aplicabile dispozițiile art.168 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

“(1) Se restituie, la cerere, contribuabilului/plătitorului orice sumă plătită sau încasată fără a fi datorată.

(2) În situația în care s-a făcut o plată fără a fi datorată, cel pentru care s-a făcut astfel plata are dreptul la restituirea sumei respective.(...)”

În ceea ce privește calcularea dobânzilor în cazul sumelor de restituit sau de rambursat de la buget, sunt aplicabile dispozițiile art.182 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

“(1) Pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, contribuabilul/plătitorul are dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut la art.168 alin.(4) sau la art.77, după caz, până la data

stingerii prin oricare dintre modalitățile prevăzute de lege. Acordarea dobânzilor se face la cererea contribuabilului/plătitorului.

(2) În cazul creanțelor contribuabilului/plătitorului rezultate din anularea unui act administrativ fiscal prin care au fost stabilite obligații fiscale de plată și care au fost stinse anterior anulării, contribuabilul/plătitorul este îndreptățit la dobândă începând cu ziua în care a operat stingerea creanței fiscale individualizate în actul administrativ anulat și până în ziua restituirii sau compensării creanței contribuabilului/plătitorului rezultate în urma anulării actului administrativ fiscal. Această prevedere nu se aplică în situația în care contribuabilul/plătitorul a solicitat acordarea de despăgubiri, în condițiile art.18 din Legea nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare, precum și în situația prevăzută la art.107 alin.(5).

(3) Prevederile alin.(1) sunt aplicabile și pentru creanțele fiscale ce au făcut obiectul unei cereri de restituire, respinsă de organul fiscal, dar admisă definitiv de organul de soluționare a contestațiilor sau de instanța judecătorească. (...)"

Referitor la solicitarea restituirii impozitului pe profit contestat, precum și a accesoriilor aferente, învederăm petentei că are posibilitatea de a se adresa unității fiscale de administrare, în calitate de organ fiscal competent în administrarea creanțelor fiscale.

Mai mult, având în vedere că se solicită de către petentă, acordarea "plata accesoriilor legale", accesorii care de fapt sunt dobânzi fiscale, învederăm acesteia că structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, este competentă doar pentru contestațiile care au ca obiect creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei cuprinse în decizii de impunere, acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, decizii pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare.

În conformitate cu dispozițiile din Codul de procedură fiscală, petenta are posibilitatea de a se adresa unității fiscale de administrare, în situația în care se află în vreuna din împrejurările reglementate în cuprinsul normelor legale mai sus indicate.

În conformitate cu dispozițiile art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în susținerea cauzei, societatea X SRL, cu adresă înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../23.08.2017 și la A.J.F.P. Caraș-Severin - Inspecție Fiscală sub nr.../23.08.2017 a înaintat următoarea documentație:

- Contract de închiriere spațiu A SRL din data de 03.11.2010;
- Rapoarte de activitate prestator B SRL pentru perioada 01.10.2010 până la 31.01.2014;

- Rapoarte de activitate prestator C SRL pentru perioada 01.12.2011 până la 31.01.2015;
- Raport de activitate prestator D pentru perioada 01.01.2011 până la 30.06.2011.

Cu adresa nr.../08.09.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../15.09.2017, A.J.F.P. Caraș-Severin - Inspecție Fiscală a transmis completarea la Referatul nr.../25.05.2017 privind propunerile de soluționare a contestației, reținând că societatea nu aduce documente justificative relevante, noi și nici argumente din punct de vedere al legislației fiscale în susținerea contestației care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, arătând totodată că asupra documentelor prezentate de către societate și pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscale și-au prezentat punctul de vedere prin constatările formulate în raportul de inspecție fiscală.

Totodată, cu adresa nr.../11.01.2018, înregistrată la A.J.F.P. Timiș - Inspecție Fiscală sub nr.TMG_AIF .../16.01.2018 și transmisă la A.J.F.P. Caraș-Severin - Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr.../23.01.2018, contestatarea a înaintat următoarea documentație:

- Rapoarte de activitate prestator B SRL pentru perioada 01.02.2014 până la 30.04.2015;
- Fișe de cont;
- Situații privind capitalizări de cont.

Urmare documentelor depuse și a considerentelor prezentate, respectiv "cheltuieli considerate nedeductibile erau în fapt capitalizate în imobilizările corporale în curs de execuție înregistrate sub denumirile "a", "b", "c", respectiv "d", astfel sumele aferente neavând impact în determinarea și calculul impozitului pe profit, (...)", prevalându-se de dispozițiile Codului de procedură fiscală cu referire îndreptarea erorilor materiale, **societatea contestatoare înțelege să procedeze la îndreptarea erorii materiale cu privire la suma contestată** în cuprinsul contestației formulată, astfel:

- baza impozabilă pentru TVA se corectează prin adăugarea la suma contestată a sumei de ... lei
- **TVA se corectează prin adăugarea la suma contestată a sumei de ... lei**
- baza impozabilă pentru Impozit pe profit se corectează prin adăugarea la suma contestată a sumei de ... lei
- **Impozitul pe profit se corectează prin adăugarea la suma contestată a sumei de ... lei.**

Cu adresa nr.../29.01.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../02.02.2018, A.J.F.P. Caraș-Severin - Inspecție Fiscală a transmis completarea la Referatul nr.../25.05.2017 privind propunerile de soluționare a contestației, reținând că societatea nu aduce documente justificative relevante, noi și nici argumente din punct de vedere al legislației

fiscale în susținerea contestației care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-CS .../27.03.2017, pentru obligații fiscale principale în sumă totală de ... lei din care, ... lei - impozit pe profit și ... lei - taxă pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu analiza pe fond, în condițiile în care, contestatara și-a motivat contestația și majorat pretențiile, în afara dispozițiilor procedurale.

În fapt, societatea a depus contestație împotriva:

- impozitului pe profit în sumă de ... lei, din totalul de ... lei
- TVA în sumă de ... lei, din totalul de ... lei,

stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-CS .../27.03.2017, înregistrată la A.J.F.P. Caraș-Severin sub nr.AIF .../22.05.2017, iar la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../06.06.2017, completată prin adresa înregistrată la A.J.F.P. Caraș-Severin - Inspecție Fiscală sub nr.../23.08.2017, respectiv adresa nr.../11.01.2018 înregistrată la A.J.F.P. Timiș - Inspecție Fiscală sub nr.TMG_AIF .../16.01.2018.

Prin contestația formulată, petenta a subliniat faptul că “*nu am contestat de plano toate concluziile inspecției fiscale, acolo unde se imputa o culpă (în urma vreunei neglijențe în solicitarea și păstrarea documentelor justificative, iar nu vreo faptă intenționată), am acceptat consecințele patrimoniale (...)*”.

Cu adresa nr.../11.01.2018, înregistrată la A.J.F.P. Timiș - Inspecție Fiscală sub nr.TMG_AIF .../16.01.2018 și transmisă la A.J.F.P. Caraș-Severin - Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr.../23.01.2018 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../02.02.2018, **societatea completează contestația înregistrată la data de 22.05.2017**, adresă prin care contestă suma de ... lei, reprezentând obligații fiscale principale **contestate în plus, în afara termenului legal de depunere a contestației** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-CS .../27.03.2017.

Societatea și-a majorat pretențiile, în sensul că înțelege să procedeze la îndreptarea erorii materiale cu privire la suma contestată, respectiv să conteste și suma de ... lei din care, impozit pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, care nu se regăsește în contestația

înregistrată la A.J.F.P. Caraș-Severin sub nr.AIF .../22.05.2017, iar la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../06.06.2017.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile Titlului VIII - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

Art.269 *“Forma și conținutul contestației*

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

c) motivele de fapt și de drept;

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

Totodată, sunt incidente și prevederile pct.2.6., pct.3.8. și pct.3.9. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

3.8. Când contestatorul își majorează pretențiile, dispozițiile procedurale privind termenul de depunere a contestației se aplică corespunzător pentru diferențele contestate suplimentar.

3.9. Prin majorare de pretenție se înțelege diferențele de obligații fiscale contestate suplimentar, altele decât cele împotriva cărora s-a introdus inițial contestație, cu excepția accesoriilor aferente obligațiilor fiscale contestate inițial, potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul.”, coroborate cu prevederile **pct.2.5.** din același act normativ:

“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”.

Iar, potrivit prevederilor **art.270 alin.(1)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează următoarele:

“Termenul de depunere a contestației

(1) **Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”**

Potrivit **art.75** din același act normativ:

“Calcularea termenelor

Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor și îndeplinirea obligațiilor prevăzute de Codul fiscal, de prezentul cod, precum și de alte dispoziții legale aplicabile în materie, dacă legislația fiscală nu dispune altfel, se calculează potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă, republicat.”

Totodată, în conformitate cu prevederile din Codul de procedură civilă:

Art.180 *“Stabilirea termenelor*

(1) **Termenele procedurale sunt stabilite de lege ori de instanță și reprezintă intervalul de timp în care poate fi îndeplinit un act de procedură sau în care este interzis să se îndeplinească un act de procedură.**

(2) *În cazurile prevăzute de lege, termenul este reprezentat de data la care se îndeplinește un anumit act de procedură.(...)*

Art.184 *“Curgerea termenului. Prelungirea acestuia*

(1) Termenele încep să curgă de la data comunicării actelor de procedură, dacă legea nu dispune altfel. (...)”

Art.185 *“Nerespectarea termenului. Sancțiuni*

*(1) **Când un drept procesual trebuie exercitat într-un anumit termen, nerespectarea acestuia atrage decăderea din exercitarea dreptului, în afară de cazul în care legea dispune altfel. Actul de procedură făcut peste termen este lovit de nulitate.(...)**”*

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-CS .../27.03.2017, emisă de către A.J.F.P. Caraș-Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală, a fost comunicată societății în data de **07.04.2017**, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei, iar societatea și-a majorat pretențiile, în sensul că înțelege să procedeze la îndreptarea erorii materiale cu privire la suma contestată, respectiv să conteste și suma de ... lei, prin adresa nr.../11.01.2018, înregistrată la A.J.F.P. Timiș sub nr.TMG_AIF .../16.01.2018, la A.J.F.P. Caraș-Severin sub nr.../23.01.2018 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../02.02.2018, **nefiind respectat termenul de contestare de 45 zile prevăzut de legea specială în materie**, respectiv art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, conform dispozițiilor legale sus invocate, pentru suma de ... lei, contestată suplimentar prin completarea la contestația înregistrată la A.J.F.P. Caraș-Severin sub nr.AIF .../22.05.2017, iar la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../06.06.2017, termenul de contestare este mult depășit față de termenul legal de depunere a contestației.

Întrucât societatea contestatoare nu a respectat condițiile procedurale impuse de Codul de procedură fiscală cu privire la termenul de depunere al motivelor de fapt și drept, precum și al diferențelor contestate suplimentar, depășind termenul legal de depunere al acestora, termen în care se poate formula și contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, se reține că a decăzut din dreptul de a-i fi soluționată pe fond, contestația formulată.

Sanțiunea decăderii contestatoarei de la exercitarea dreptului de a-i fi soluționată pe fond contestația, este una firească și legală, decurgând din normele legale precitate, respectiv art.270 din Codul de procedură fiscală.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 din Dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul în care se poate și formula contestația administrativă,

iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Prin urmare, raportat la neexercitarea dreptului privind majorarea de pretenții și motivarea contestației, în termenul legal prevăzut de art.270 din Codul de procedură fiscală, sancțiunea decăderii contestatoarei din dreptul de a-i fi soluționată pe fond contestația, este una proporțională și justă.

În speța, sunt incidente și prevederile **art.280 alin.(1)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*“Dacă organul de solutionare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, **contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**”*

coroborate cu prevederile pct.12.1 din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) nedepusă în termen, în situația în care aceasta a fost depusă peste termenul prevăzut de lege; (...)”

Pe cale de consecință și ținând cont de faptul că termenul pentru exercitarea căii administrative de atac, prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, are caracter expres, nerespectarea acestuia fiind sancționată cu decăderea și reținându-se culpa procedurală în care se află societatea, **urmează a se respinge ca nedepusă în termen** contestația formulată de **X SRL** pentru obligațiile fiscale principale în sumă de ... lei din care, impozit pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-CS .../27.03.2017, organul de soluționare a contestației nemaiprocedând la analiza pe fond a cauzei, în conformitate cu dispozițiile art.280 alin.(1) din Legea nr.207/2015.

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-CS .../27.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor publice Caraș-Severin - Activitatea de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Prin Decizia de impunere nr.F-CS .../27.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, s-au stabilit obligații fiscale principale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

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

X SRL contestă Decizia de impunere nr.F-CS .../27.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, respectiv obligații fiscale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării prin poștă a Deciziei de impunere nr.F-CS .../27.03.2017, respectiv data de 07.04.2017, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și în raport de data predării 18.05.2017, firmei de curierat TNT, fiind înregistrată la A.J.F.P. Caraș-Severin sub nr.AIF .../22.05.2017, conform ștampilei serviciului registratură aplicată pe originalul contestației.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura reprezentantului legal, domnul X, în calitate de administrator, așa după cum prevede art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată, cu titlu preliminar, petenta subliniază două aspecte: (i) nu a contestat de plano toate concluziile inspecției fiscale, acolo unde se imputa o culpă a societății, acceptând consecințele patrimoniale și (ii) a prezentat concluziile pe fiecare an fiscal în parte, precum și raportat la fiecare anexă în care inspectorii fiscali au indicat sumele calculate în plus.

Cu privire la motivele de fapt pentru a înțelege să conteste impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, petenta invocă în susținere următoarele:

Anul 2010

1) Cu privire la serviciile prestate de către E SRL

Prin Contractul de închiriere încheiat între X SRL, în calitate de proprietar și C SRL, în calitate de locatar, din data de 28.11.2008, C SRL și-a asumat doar obligația de a executa lucrări de curățenie, întreținere și reparații curente ale imobilului (definit în partea introductivă a contractului ca fiind ansamblul de bunuri imobile formate din construcții cu destinația de ferme de creștere a pasărilor), terenurile din incinta și din jurul construcțiilor respective nefăcând obiectul contractului de închiriere.

Dreptul de folosință asupra terenurilor respective, împreună cu obligațiile accesorii aferente, au rămas în favoarea, respectiv în sarcina X SRL, în virtutea drepturilor de concesiune existente acordate de către Primăriile competente ... și ... Ca atare, X SRL, prin încheierea Contractului de prestări servicii cu prestatorul denumit E SRL, având ca obiect curățarea terenurilor aferente de vegetație, și-a însușit și a înțelege să ducă la îndeplinire obligațiile de bun proprietar.

Pentru a deduce aceste cheltuieli, X SRL s-a asigurat ca acestea să îndeplinească în mod cumulativ următoarele condiții: să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract, precum și să fie precizate detaliat serviciile prestate.

Pentru toate aceste considerente, petenta reține că aceste servicii prestate de către prestatorul E SRL au fost esențiale pentru realizarea obiectului de activitate al X SRL, și ca atare cheltuielile precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă au fost destinate susținerii și derulării activităților economice ale societății.

2) Cu privire la Contractul de închiriere încheiat cu A SRL, având ca obiect luarea în locațiune de către X SRL a unui spațiu situat în Timișoara, în scopul folosirii pentru activități administrative și de birou.

X SRL a luat în chirie bunul imobil ce face obiectul contractului de locațiune încheiat (respectiv un birou) în scopul folosirii acestuia pentru desfășurarea de activități specifice de birou. În acest spațiu reprezentanții, colaboratorii și angajații X SRL au desfășurat numeroase întâlniri, au pregătit aceste întâlniri din punct de vedere logistic și din punct de vedere al documentației suport necesare, în această locație având loc faptic întâlniri cu reprezentanți ai diverșilor parteneri ai societății, ai instituțiilor publice și/sau private cu care societatea a derulat raporturi specifice.

Pentru toate aceste considerente, petenta reține că aceste servicii prestate de către prestatorul A SRL au fost esențiale pentru realizarea obiectului de activitate al X SRL, și ca atare cheltuielile precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă au fost destinate susținerii și derulării activităților economice ale societății.

3) Cu privire la serviciile prestate de către B SRL

Petenta susține că a predat întreaga documentație justificativă suport a serviciilor prestate, inclusiv rapoartele de activitate conținând detaliat activitățile desfășurate de către prestator în beneficiul X SRL, așa cum este aceasta prevăzută de către legislația în vigoare, pentru perioada verificată începând de la 01.10.2010 până la data de 31.01.2014, inclusiv pentru factura emisă la această dată. Rapoartele de activitate îndeplinesc întru-totul condițiile de formă și de fond pentru ca atât cheltuiala cât și taxa pe valoarea adăugată aferentă să fie considerate deductibile din punct de vedere fiscal de către societate.

Astfel, în urma activității desfășurate de către B SRL, societatea a beneficiat de servicii de consultanță și alte servicii profesionale de specialitate în toate sectoarele activităților desfășurate de către societate. În toate rapoartele de activitate puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, aferente fiecărei facturi emise, prestatorul a explicat detaliat în ce anume a constatat serviciul său, respectiv cu titlu exemplificativ:

- gestiunea personalului, organizarea activității personalului, gestionarea situațiilor de criză apărute în cadrul activității curente a beneficiarului;

- întâlniri, consultări și comunicări cu consultantul tehnic de specialitate Interax BB în vederea elaborării soluțiilor tehnice, reabilitare pardoselisi pereți interiori și exteriori pentru proiectele ...;
- deplasare și vizită în teren, la fermele ... și ..., întâlniri și discuții la CEZ ... (contract de furnizare energie electrică), ... Slatina (realimentare Ferma ...) și Poliția ... (sesizare distrugere LEA MT Ferma ...);
- consultări, comunicări, corespondență cu consultantul de specialitate ..., referitor la sarcini, condiții, documente, demersuri, etc., necesare realizării proiectelor ..., ... și ...;
- urmărirea lucrărilor de evacuare a prefabricatelor din hale, asistență recepție 4 hale, urmărire contract ...;
- consultări, comunicări, corespondență cu reprezentanții beneficiarului, însușirea dispozițiilor acestora, cereri de poziție și împuterniciri;
- cerere, analiză, evaluare și negociere cu ... a ofertelor de proiectare Ferme ... la capacitatea de 5.000 capete găini ouătoare fiecare;
- continuare demersuri procedurale și obținere aviz Enel, demarare lucrări și urmărire realizare alimentare cu energie electrică (BA Electric), în sistem organizare de șantier, a fermelor de la ...;
- asistență la încheierea contractului de închiriere a spațiului de birouri situat în Timișoara, asistență la încheierea contractelor de furnizare utilități (Enel, Romtelecom) și de prestări servicii (asigurare spațiu), asistență achiziție echipamente de birou;
- obținere oferte asigurare lucrări de construcții - montaj la Ferma ..., punerea la dispoziție a informațiilor necesare (completare chestionare);
- activități logistice - negocieri cu transportatorii, lansare comenzi, organizare și urmărire grafic încărcări și curse, gestiune și verificare documente și contracte.

Pentru a deduce aceste cheltuieli X SRL s-a asigurat ca acestea să îndeplinească în mod cumulativ următoarele condiții: să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract, precum și să fie precizate detaliat serviciile prestate.

Pentru toate aceste considerente, petenta reține că aceste servicii prestate de către prestatorul B SRL au fost esențiale pentru realizarea obiectului de activitate al X SRL, și ca atare cheltuielile precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă au fost destinate susținerii și derulării activităților economice ale societății.

Rezumând și centralizând aspectele menționate la punctele 1, 2 și 3, petenta contestă opinia organului de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea din punct de vedere al calculului impozitului pe profitul aferent anului 2010, a cheltuielilor susținute de către X SRL cu prestarea serviciilor indicate detaliat, în sumă totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei, sumă pe care o consideră în mod eronat încadrată ca fiind nedeductibilă,

aceasta fiind destinată susținerii și derulării activităților economice ale societății.

Anul 2011

1) Cu privire la serviciile prestate de către C SRL, constând în prestarea de servicii în agricultură și servicii de întreținere și curățare perimetru Ferma Avicola ...

Prin Contractul de prestări servicii încheiat între X SRL, în calitate de beneficiar și C SRL, în calitate de prestator, din data de 16.11.2011, C SRL și-a asumat obligația de a executa lucrări și de a presta servicii în agricultură, precum și servicii întreținere și curățare perimetru și hale Ferma Avicola ...

Petenta susține că a predat întreaga documentație justificativă suport a serviciilor prestate, inclusiv rapoartele de activitate conținând detaliat activitățile desfășurate de către prestator în beneficiul X SRL, așa cum este aceasta prevăzută de către legislația în vigoare, pentru perioada verificată începând de la 16.11.2010 până la data de 31.12.2015. Rapoartele de activitate prezentate îndeplinesc întru-totul condițiile de formă și de fond pentru ca atât cheltuiala cât și taxa pe valoarea adăugată aferentă să fie considerate deductibile din punct de vedere fiscal de către Societate.

Astfel, în urma activității desfășurate de către C SRL, societatea a beneficiat în perioada verificată de servicii de curățenie și de întreținere în perimetrul și în halele din incinta Fermei Avicole ...

În toate Rapoartele de activitate puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, aferente fiecărei facturi emise până la data de 31.12.2015 inclusiv, prestatorul a explicat detaliat în ce anume a constatat serviciul său. Astfel, C SRL explică în detaliu în ce a constatat prestația sa și activitățile desfășurate în beneficiul X SRL, pentru fiecare perioadă aferentă fiecărei facturi emise, indicând în detaliu fiecare tip de lucrare executată, numărul de ore lucrate, tariful orar aplicat și concordat, precum și valoarea, respectiv cu titlu exemplificativ:

<u>Locația</u>	<u>Lucrări</u>	<u>Ore lucrate</u>	<u>Tarif orar (Lei)</u>	<u>Valoarea totală (Lei)</u>
Ferma Avicola	Lucrări de întreținere Hale C1-C6,			
...	curățare pereți hale, reparații pardoseli	...	...	...
Ferma Avicola	Îngrijire spațiu verde perimetru Ferma			
...	Avicolă, sistematizare șanțuri evacuare ape	...	...	...
TOTAL		...	...	...

Pentru a deduce aceste cheltuieli X SRL s-a asigurat că acestea să îndeplinească în mod cumulativ următoarele condiții: să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract, precum și să fie precizate detaliat serviciile prestate.

Pentru toate aceste considerente, petenta reține că aceste servicii prestate de către prestatorul C SRL au fost esențiale pentru realizarea obiectului de activitate al X SRL, și ca atare cheltuielile precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă au fost destinate susținerii și derulării activităților economice ale societății.

2) Cu privire la Contractul de închiriere încheiat cu A SRL, având ca obiect luarea în locațiune de către X SRL a unui spațiu situat în Timișoara, în scopul folosirii pentru activități administrative și de birou.

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 2) pentru anul 2010.

3) Cu privire la serviciile prestate de către B SRL

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 3) pentru anul 2010

Având în vedere aspectele menționate, petenta contestă soluția organului de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea din punct de vedere al calculului impozitului pe profitul aferent anului 2011, a cheltuielilor susținute de către X SRL cu prestarea serviciilor indicate detaliat la punctele 1, 2 și 3 de mai sus, în sumă totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei, sumă pe care o consideră în mod eronat încadrată ca fiind nedeductibilă, aceasta fiind destinată susținerii și derulării activităților economice ale societății.

4) Cu privire la serviciile prestate de către F SRL, de asistență și consultanță tehnică de specialitate

Petenta susține că a predat întreaga documentație justificativă suport a serviciilor prestate, inclusiv rapoartele/raportul de activitate conținând detaliat activitățile desfășurate de către prestator în beneficiul X SRL, așa cum este aceasta prevăzută de către legislația în vigoare, pentru perioada începând de la luna ianuarie 2011 și până la luna iunie 2011, inclusiv pentru factura emisă cu nr.../15.5.2012.

Raportul de activitate prezentat îndeplinește întru-totul condițiile de formă și de fond pentru ca atât cheltuielile cât și taxa pe valoarea adăugată aferentă să fie considerate deductibile din punct de vedere fiscal de către societate. Într-adevăr la paragraful 3, conținând activitățile desfășurate de către prestator în beneficiul X SRL în perioada 9-12 martie, s-a strecurat o eroare materială cu privire la anul de competență, fiind indicat în mod eronat anul 2016 în locul celui just, respectiv 2011. Această eroare materială rezultă evident din înșiruirea logică a perioadelor aferente pentru activitățile desfășurate, atât pentru perioadele anterioare cât și pentru perioadele următoare celei în care s-a strecurat eroarea materială. Nu se pune problema prestării acestor servicii și desfășurării activităților specifice într-o perioadă ulterioară, cu atât mai mult cu cât durata de valabilitate a contractului a fost de comun acord convenită de către părți ca fiind limitată, respectiv acesta având valabilitate până la data de 15.04.2011. Este evident că după această dată contractul a încetat, în anul 2016 nemaiproducând efecte între părți.

Astfel, în urma activității desfășurate de către F SRL, societatea a beneficiat de servicii de consultanță tehnică de specialitate, asistență tehnică și alte servicii profesionale de specialitate în toate sectoarele activităților desfășurate de către societate în perioada verificată. În Raportul de activitate pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, aferent facturii nr.../15.05.2012, prestatorul a explicat detaliat în ce anume au constat serviciile sale, respectiv:

Perioada	Activități desfășurate	Nr.zile	Tarif Eur/zi	Valoare totală Eur
25-28/1/2011	Deplasare la sediul beneficiarului echipa profesioniști: C.F./R.P. - Instruirea personalului beneficiarului asupra procedurilor privind achizițiile, verificarea furnizorilor, obținerea de oferte înainte de achiziția propriu - zisă prin alegerea celei mai bune oferte calitate - preț; - verificarea fizică a bunurilor din gestiune, a modalităților de depozitare și/sau utilizare a acestora	3	... Eur - C.F. ... Eur - R.P.	... + ... = ...
9-12/3/2011 (anul corect)	Deplasare la sediul beneficiarului echipa profesioniști: C.F./R.P./M.D.B./H.V./I.L./S.L. - studiu soluție tehnică optimă de implementat în halele beneficiarului din ... - recomandare soluție, sistem de creștere, sisteme de recoltare ouă, de iluminat, de ventilație, de recoltare dejecții adecvate - întâlniri cu profesioniști pentru stabilirea detaliilor proiectului	3	... Eur - C.F. ... - RP./M.D.B./H.V.. ... - I.L./S.L.	... + ... + ... = ...
4-6/4/2011	Deplasare la sediul beneficiarului echipa de profesioniști: C.F. - verificare demarare implementare soluții găsite; instruirea personalului pentru utilizarea eficientă a utilajelor	3	... - C.F.	...
11-14/5/2011	Deplasare la sediul beneficiarului echipa de profesioniști: C.F./RP./I.L. - Inspecție fizică a bunurilor beneficiarului situate în fermele proprietatea acestuia - Recomandare măsuri suplimentare pază - Verificare periodică a tuturor utilajelor - Verificare nivel profesional personal	3	... - C.F. ... - R.P. ... - I.L.	... + ... + ... = ...
Total valoare servicii		...		...
Cheltuieli de deplasare, cazare, masă		...		...
TOTAL		...		...

Pentru a deduce aceste cheltuieli, X SRL s-a asigurat ca acestea să îndeplinească în mod cumulativ următoarele condiții: să fie efectiv prestate,

să fie executate în baza unui contract, precum și să fie precizate detaliat serviciile prestate.

Pentru toate aceste considerente, petenta reține că aceste servicii prestate de către prestatorul F SRL au fost esențiale pentru realizarea obiectului de activitate al X SRL, și ca atare cheltuielile precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă au fost destinate susținerii și derulării activităților economice ale societății.

Având în vedere aspectele menționate, petenta contestă soluția organului de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea din punct de vedere al calculului impozitului pe profitul aferent anului 2011, a cheltuielilor susținute de către X SRL cu prestarea serviciilor mai sus indicate detaliat, în sumă totală de ... lei, sumă pe care o consideră ca fiind destinată susținerii și derulării activităților economice ale societății, și pe cale de consecință pentru a o putea deduce la calculul impozitului pe profit și TVA aferentă anului 2011.

5) Cu privire la achizițiile de produse chimice de ierbicidare și alte produse chimice conexe - luna august 2011

X SRL a achiziționat aceste produse chimice de la furnizori acreditați pentru comercializarea acestor produse. Destinația pentru care a fost necesar a fi achiziționate aceste produse și pentru care acestea au fost folosite a constat în punerea la dispoziția diverșilor prestatori de servicii ai societății, în desfășurarea activităților de curățare a terenurilor aferente și aflate în perimetrul Fermelor Avicole ..., ... și ..., de vegetație, îngrijirea spațiilor verzi și alte activități similare și conexe.

Pentru toate aceste considerente, petenta reține că aceste produse au fost necesare și esențiale pentru realizarea obiectului de activitate al societății și ca atare cheltuielile precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă au fost destinate susținerii și derulării activităților economice ale societății.

Având în vedere aspectele menționate, petenta contestă soluția organului de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea din punct de vedere al calculului impozitului pe profitul aferent anului 2011, a cheltuielilor susținute de către X SRL cu achiziționarea produselor chimice în sumă totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei, sumă pe care o consideră în mod eronat încadrată ca fiind nedeductibilă, aceasta fiind destinată susținerii și derulării activităților economice ale societății.

Rezumând și centralizând aspectele menționate la punctele 1, 2, 3, 4 și 5 de mai sus, petenta contestă opinia organului de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea din punct de vedere al calculului impozitului pe profitul aferent anului 2011, a cheltuielilor susținute de către X SRL cu prestarea serviciilor indicate detaliat, în sumă totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei, sumă pe care o consideră în mod eronat încadrată ca fiind nedeductibilă,

aceasta fiind destinată susținerii și derulării activităților economice ale societății.

Anul 2012

1) Cu privire la serviciile prestate de către E SRL

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 1) pentru anul 2010.

2) Cu privire la Contractul de închiriere încheiat cu A SRL, având ca obiect luarea în locațiune de către X SRL a unui spațiu situat în Timișoara, în scopul folosirii pentru activități administrative și de birou.

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 2) pentru anul 2010.

3) Cu privire la serviciile prestate de către B SRL

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 3) pentru anul 2010.

4) Cu privire la serviciile prestate de către C SRL, constând în prestarea de servicii în agricultură și servicii de întreținere și curățare perimetru Ferma Avicola ...

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 1) pentru anul 2011.

5) Cu privire la serviciile prestate de către F SRL, de asistență și consultanță tehnică de specialitate

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 4) pentru anul 2011.

Având în vedere aspectele menționate, petenta contestă soluția organului de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea din punct de vedere al calculului impozitului pe profitul aferent anului 2012, a cheltuielilor susținute de către X SRL cu prestarea serviciilor indicate detaliat, în sumă totală de ... lei, sumă pe care o consideră ca fiind destinată susținerii și derulării activităților economice ale societății, și pe cale de consecință pentru a o putea deduce la calculul impozitului pe profitul aferent anului 2012.

Rezumând și centralizând aspectele menționate la punctele 1, 2, 3, 4 și 5 de mai sus, petenta contestă opinia organului de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea din punct de vedere al calculului impozitului pe profitul aferent anului 2012, a cheltuielilor susținute de către X SRL cu prestarea serviciilor indicate detaliat, în sumă totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei, sumă pe care o consideră în mod eronat încadrată ca fiind nedeductibilă, aceasta fiind destinată susținerii și derulării activităților economice ale societății.

6) Cu privire la achizițiile de produse chimice de ierbicidare și alte produse chimice conexe - lunile mai și septembrie 2012

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 5) pentru anul 2011.

Având în vedere aspectele menționate, petenta contestă soluția organului de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea din punct de vedere al calculului impozitului pe profitul aferent anului 2012, a cheltuielilor susținute de către X SRL cu achiziționarea produselor chimice în sumă totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei, sumă pe care o consideră în mod eronat încadrată ca fiind nedeductibilă, aceasta fiind destinată susținerii și derulării activităților economice ale societății.

Rezumând și centralizând aspectele menționate la punctele 1, 2, 3, 4, 5 și 6 de mai sus, petenta contestă opinia organului de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea din punct de vedere al calculului impozitului pe profitul aferent anului 2012, a cheltuielilor susținute de către X SRL cu prestarea serviciilor și achizițiile de bunuri indicate detaliat, în sumă totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei, sumă pe care o consideră în mod eronat încadrată ca fiind nedeductibilă, aceasta fiind destinată susținerii și derulării activităților economice ale societății.

Anul 2013

1) Cu privire la Contractul de închiriere încheiat cu A SRL, având ca obiect luarea în locațiune de către X SRL a unui spațiu situat în Timișoara, în scopul folosirii pentru activități administrative și de birou.

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 2) pentru anul 2010.

2) Cu privire la serviciile prestate de către B SRL

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 3) pentru anul 2010.

3) Cu privire la serviciile prestate de către C SRL, constând în prestarea de servicii în agricultură și servicii de întreținere și curățare perimetru Ferma Avicola ...

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 1) pentru anul 2011.

Rezumând și centralizând aspectele menționate la punctele 1, 2 și 3 de mai sus, petenta contestă opinia organului de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea din punct de vedere al calculului impozitului pe profitul aferent anului 2013, a cheltuielilor susținute de către X SRL cu prestarea serviciilor indicate detaliat, în sumă totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei, sumă pe care o consideră în mod eronat încadrată ca fiind nedeductibilă, aceasta fiind destinată susținerii și derulării activităților economice ale societății.

Anul 2014

1) Cu privire la Contractul de închiriere încheiat cu A SRL, având ca obiect luarea în locațiune de către X SRL a unui spațiu situat în Timișoara, în scopul folosirii pentru activități administrative și de birou.

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 2) pentru anul 2010.

2) Cu privire la serviciile prestate de către B SRL

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 3) pentru anul 2010.

3) Cu privire la serviciile prestate de către C SRL, constând în prestarea de servicii în agricultură și servicii de întreținere și curățare perimetru Ferma Avicola ...

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 1) pentru anul 2011.

4) Cu privire la achizițiile de bunuri constând în mobilier destinat dotării unor spații din cadrul Fermei Avicole ..., pentru personalul societății F (paturi și saltele pentru dotare dormitoare, mobilier pentru dotare bucătărie) - luna martie 2014.

X SRL a achiziționat aceste bunuri necesare dotării unor spații din incinta Fermei Avicole ..., respectiv dormitoare și bucătărie, care au fost puse la dispoziția personalului societății, în desfășurarea activităților în cadrul societății.

Având în vedere faptul că activitatea societății în cadrul Fermei Avicole ..., precum și investiția demarată și finalizată în perioada verificată, constând în reabilitarea și echiparea Fermei Avicole ... la noile standarde specifice în vigoare, sunt localizate în raza localității ... din Județul Timiș, în timp ce forța de muncă necesară este disponibilă numai în localitățile mai mari învecinate cu această zonă, respectiv din localitățile Timișoara și Lugoj, pentru desfășurarea activităților caracteristice în cele mai bune condiții, inclusiv economice, pe durata implementării investiției, personalul a fost cazat în incinta Fermei Avicole

Aceste împrejurări au condus la necesitatea asigurării și punerii la dispoziție de către societate a acestor facilități, motiv pentru care s-a procedat la achiziția bunurilor menționate.

Pentru toate aceste considerente, petenta reține că aceste produse achiziționate de la diverși furnizori au fost necesare și esențiale pentru ducerea la bun sfârșit a investiției demarate la ... și implicit, prin punerea acesteia în funcțiune și exploatarea investiției, pentru realizarea obiectului de activitate al X SRL, și ca atare cheltuielile precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă au fost destinate susținerii și derulării activităților economice ale societății.

Având în vedere aspectele menționate, petenta contestă soluția organului de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea din punct de vedere al calculului impozitului pe profitul aferent anului 2014, a cheltuielilor susținute de către X SRL cu achiziționarea bunurilor mai sus indicate în sumă totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei, sumă pe care o consideră în mod eronat încadrată ca fiind nedeductibilă, aceasta fiind destinată susținerii și derulării activităților economice ale societății.

Rezumând și centralizând aspectele menționate la punctele 1, 2, 3 și 4 de mai sus, petenta contestă opinia organului de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea din punct de vedere al calculului impozitului pe profitul aferent anului 2014, a cheltuielilor susținute de către X SRL cu prestarea serviciilor indicate detaliat, în sumă totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei, sumă pe care o consideră în mod eronat încadrată ca fiind nedeductibilă, aceasta fiind destinată susținerii și derulării activităților economice ale societății.

Anul 2015

1) Cu privire la Contractul de închiriere încheiat cu A SRL, având ca obiect luarea în locațiune de către X SRL a unui spațiu situat în Timișoara, în scopul folosirii pentru activități administrative și de birou.

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 2) pentru anul 2010.

2) Cu privire la serviciile prestate de către C SRL, constând în prestarea de servicii în agricultură și servicii de întreținere și curățare perimetru Ferma Avicola ...

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 1) pentru anul 2011, invocând în plus, Contractul nr.../01.04.2015 prin care C SRL și-a asumat obligația de a executa lucrări și de a presta servicii în agricultură, precum și servicii întreținere și curățare perimetru și hale Ferma Avicola ..., astfel:

Locația	Prestația	Valoarea totală (Lei)
Ferma ...	Avicola Servicii tehnice - gestionarea situației tehnice a echipamentelor și instalațiilor de lucru, asigurarea consultanței în vederea menținerii stării tehnice optime a tuturor echipamentelor și instalațiilor de lucru <ul style="list-style-type: none"> - suport acordat beneficiarului în gestionarea propriilor angajați din departamentul tehnic în vederea bunei funcționări a tuturor echipamentelor și instalațiilor de lucru ale acestuia - suport acordat beneficiarului în evaluarea unor furnizori de piese de schimb sau alte consumabile necesare, precum și a unor prestatori de asistență tehnică, în vederea întreținerii echipamentelor tehnice și utilajelor precum și a funcționării optime a acestora - verificarea consumurilor de energie electrică, combustibil, gaz, precum și a oricărui alt tip de consumuri aferent echipamentelor și utilajelor beneficiarului, asigurarea întocmirii corecte și complete a documentelor aferente, atât achiziției cât și consumului acestor produse 	...
Ferma ...	Avicola Servicii colectare - zilier	...
TOTAL		...

Rezumând și centralizând aspectele menționate la punctele 1 și 2 de mai sus, petenta contestă opinia organului de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea din punct de vedere al calculului impozitului pe profitul aferent anului 2015, a cheltuielilor susținute de către X SRL cu prestarea serviciilor indicate detaliat, în sumă totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei, sumă pe care o consideră în mod eronat încadrată ca fiind nedeductibilă, aceasta fiind destinată susținerii și derulării activităților economice ale societății.

Anul 2016

Cu privire la Contractul de închiriere încheiat cu A SRL, având ca obiect luarea în locațiune de către X SRL a unui spațiu situat în Timișoara, în scopul folosirii pentru activități administrative și de birou.

Petenta reiterează considerentele expuse la punctul 2) pentru anul 2010.

Rezumând și centralizând aspectele menționate, petenta contestă opinia organului de inspecție fiscală cu privire la din punct de vedere al calculului TVA aferentă anului 2016, a taxei aferentă cheltuielilor susținute de către X SRL cu prestarea serviciilor indicate detaliat, în sumă totală de ...

lei și TVA în sumă de ... lei, sumă pe care o consideră în mod eronat încadrată ca fiind nedeductibilă, aceasta fiind destinată susținerii și derulării activităților economice ale societății, și pe cale de consecință pentru a o putea deduce la calculul impozitului pe profit și TVA aferentă anului 2016.

Situația centralizatoare a cheltuielilor considerate nedeductibile și contestate

2010	Cheltuiala	TVA
contestăm din Anexa 1	... lei	... lei
total sume contestate	... lei	... lei
2011		
contestăm din Anexa 1	... lei	... lei
D	... lei	- lei
contestăm din Anexa 5	... lei	... lei
total sume contestate	... lei	... lei
2012		
contestăm din Anexa 1	... lei	... lei
D	- ... lei	- lei
contestăm din Anexa 5	... lei	... lei
total sume contestate	... lei	... lei
2013		
contestăm din Anexa 1	... lei	... lei
total sume contestate	... lei	... lei
2014		
contestăm din Anexa 1	... lei	... lei
total sume contestate	... lei	... lei
2015		
contestăm din Anexa 1	... lei	... lei
total sume contestate	... lei	... lei
2016		
contestăm din Anexa 1	... lei	... lei
total sume contestate	... lei	... lei

Total sume contestate prin anexe	cheltuiala	TVA 24%
total sume anexa 1	... lei	... lei
total sume anexa 5	... lei	... lei
total anexe 1 -7	... lei	... lei

Cu privire la perioada 01.10.2010 - 31.12.2010, societatea contestatoare consideră că a intervenit prescripția fiscală odată cu 1 ianuarie 2016, astfel cum prevede imperativ art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În consecință, suma de ... lei reprezentând TVA determinată de inspecția fiscală, urmează a fi anulată ca prescrisă.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-CS ../27.03.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-CS ../27.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală ale A.J.F.P. ... - Activitatea de Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit 01.10.2010-31.12.2015 și TVA 01.10.2010-31.03.2016.

Ținând cont de motivele și operațiunile înregistrate, așa cum au fost ele detaliate în cuprinsul contestației, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală cu privire la operațiunile contestate.

A. Cu privire la determinarea impozitului pe profit stabilit suplimentar

Impozitul pe profit aferent anului 2010

În cursul trimestrului IV 2010, societatea înregistrează facturi prezentate în anexa nr.1, în baza cărora au fost efectuate achiziții de servicii în valoare de ... lei (servicii curățare terenuri de vegetație fermele ... și ..., servicii de realizare studii de piață, consultanță, promovare produse, analiză și evaluare, precum și servicii de închiriere apartament).

Societatea verificată nu deține documente justificative - situații de lucrări, devize, recepții lucrări, rapoarte de lucru elaborate, studii de consultanță sau alte documente din care să rezulte, sau care să ateste faptul că aceste servicii au fost utilizate, efectuate sau executate pentru X SRL și în folosul acestei societati, în scopul obținerii de venituri taxabile.

Cu ocazia inspecției fiscale, societatea a prezentat un contract de închiriere comercială din data de 28.11.2008, încheiat între X SRL - în calitate de locator și C SRL - în calitate de locatar, prin care au fost închiriate fermele avicole ... și La capitolul V din contract, referitor la "obligațiile locatarului" se stipulează că locatarul va executa lucrările de curățenie, întreținere și reparații curente ale imobilului. Astfel cheltuielile efectuate

pentru curățarea terenurilor fermelor ... și ..., servicii pentru care societatea nu deține situații de lucrări sau alte documente din care să rezulte serviciile efectiv prestate, reveneau, conform contractului, în sarcina locatarului.

În perioada verificată, societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de închiriere pentru un apartament și utilitățile aferente, situat în localitatea Timișoara. Societatea nu a justificat utilizarea acestui spațiu pentru activitatea desfășurată de societate în scopul obținerii de venituri impozabile, cheltuielile create și înregistrate de societate cu acest imobil fiind nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal.

Pentru anul 2010, din verificările efectuate, s-a constatat că societatea înregistrează cheltuieli cu servicii de consultanță, realizare studii de piață, promovare produse, analiză și evaluare, în baza facturilor prezentate în anexa nr.1, fără a deține documente justificative, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, consultanță sau orice alte materiale corespunzătoare, prin care să fie concretizate și să se justifice serviciile achiziționate.

În concluzie, față de cele prezentate și a prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, respectiv punctul 48 din HG nr.44/2004 de aplicare a Normelor metodologice privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu deține situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, oportunitatea și necesitatea efectuării acestora, în raport cu obiectul de activitate și activitatea efectiv desfășurată de societate în perioada respectivă, pentru obținerea de venituri impozabile, cheltuielile înregistrate cu aceste servicii, sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu are dreptul la deducere a acestor cheltuieli, neefectuate în scopul realizării de venituri pentru societate.

Astfel, cheltuielile în sumă de ... lei sunt cheltuieli nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal aferent anului 2010.

Urmare influențelor constatate (inclusiv aspectele necontestate de petentă) s-a procedat la recalcularea profitului impozabil pentru anul 2010 în conformitate cu prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- ... lei venituri totale - ... lei cheltuieli totale + ... lei cheltuieli nedeductibile stabilite de societate - ... lei pierdere de recuperat din perioada precedentă + ... lei cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar = ... lei profit impozabil recalculat
- ... lei profit impozabil x 16 % = ... lei impozit pe profit recalculat
- ... lei impozit pe profit recalculat - ... lei impozit pe profit stabilit de societate = ... lei diferență impozit pe profit datorat de societate.

În urma recalculării profitului impozabil, respectiv impozitul pe profit pentru anul 2010, a fost stabilită o diferență de plată la impozitul pe profit în sumă de ... lei.

Impozitul pe profit aferent anului 2011

a) În cursul anului 2011, societatea înregistrează facturi prezentate în anexa nr.1, în baza cărora au fost efectuate achiziții de servicii în valoare de ... lei (servicii curățenie și întreținere ferma din ..., servicii de analiză și evaluare, precum și servicii de închiriere apartament).

Societatea verificată nu deține documente justificative - situații de lucrări, devize, recepții lucrări, întocmite conform legii, rapoarte de lucru elaborate, studii de analiză și evaluare, fezabilitate sau alte documente din care să rezulte, sau care să ateste faptul că aceste servicii au fost utilizate, efectuate sau executate justificat pentru X SRL și în folosul acestei societăți, în scopul obținerii de venituri taxabile.

În perioada verificată, societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de închiriere pentru un apartament și utilitățile aferente, situat în localitatea Timișoara. Societatea nu a justificat utilizarea acestui spațiu, pentru activitatea desfășurată de societate în scopul obținerii de venituri impozabile, cheltuielile create și înregistrate de societate cu acest imobil fiind nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal.

În ceea ce privește prestarea în fiecare lună a serviciilor de întreținere și curățenie a fermei avicole ... de către C SRL, documentele prezentate pentru justificarea prestării efective a lucrărilor denumite de contribuabil "raport de lucrări", conțin doar date privind orele lucrate și tariful/oră, fără alte precizări cu privire la volumul, cantitatea, unitate de măsură sau alte caracteristici ale serviciilor, eventuale consumuri de materiale utilizate, din care să rezulte dimensiunea și situația efectivă a lucrării executate sau a serviciului prestat, justificarea necesității și oportunității acestor servicii.

Pentru anul 2011, din verificările efectuate s-a constatat că societatea înregistrează cheltuieli cu servicii de analiză și evaluare, în baza facturilor prezentate în anexa nr.1, fără a deține documente justificative, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, rapoarte de analiză și evaluare, elaborate în raport cu activitatea desfășurată de societate, conform legii, sau orice alte materiale corespunzătoare, prin care să fie concretizate și să se justifice serviciile achiziționate, precum și necesitatea acestora.

În concluzie, față de cele prezentate și a prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, respectiv punctul 48 din H.G. nr.44/2004 de aplicare a Normelor metodologice privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu deține situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, analiză și evaluare sau orice alte materiale corespunzătoare, din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, oportunitatea și necesitatea efectuării acestora, în raport cu obiectul de activitate și activitatea efectiv

desfășurată de societate în perioada respectivă, pentru obținerea de venituri impozabile, cheltuielile înregistrate cu aceste servicii, sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu are dreptul la deducere a acestor cheltuieli, neefectuate în scopul realizării de venituri pentru societate.

Astfel, cheltuielile în sumă de ... lei, sunt chetuieli nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal aferent anului 2011.

b) În luna august 2011, societatea înregistrează cheltuieli în sumă de ... lei (cont 6027) cu îngurășăminte și alte produse chimice, prezentate în anexa nr.5.

Produsele au fost înregistrate pe cheltuieli în contabilitatea societății fără a exista o justificare din partea societății cu privire la utilizarea acestor produse pentru activitatea societății în scopul obținerii de venituri, având în vedere faptul că în acea perioadă, societatea nu desfășura activități care ar necesita consum de astfel de produse.

Ca urmare, produsele nu au legătură cu activitatea societății de la acea perioadă și nu se poate face dovada că au fost utilizate în folosul activității societății, în scopul obținerii de venituri impozabile.

Conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, neefectuate în scopul realizării de venituri pentru societate, ele reprezentând cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

c) În cursul lunii iunie 2011, societatea înregistrează cheltuieli cu servicii diverse (cont 628-D) în sumă de ... lei, servicii conform contractului de asistență și consultanță tehnică din data de 15.12.2010, încheiat cu F SRL Italia.

Aceste servicii au fost facturate ulterior, respectiv luna mai 2012, prin factura nr.../15.05.2012.

Pentru justificarea acestor servicii, societatea a prezentat un document, nedatat, întocmit de F SRL Italia, cu titlu de "Raport de asistență și consultanță tehnică" în care este prezentată o înșiruire de deplasări ale unor persoane (reprezentanți ai F SRL Italia), cu tariful pe zi perceput pentru fiecare persoană, durata deplasării, cheltuielile cu transportul, precum și o înșiruire de teme de discuții privind implementarea activității unei ferme avicole, ba mai mult, la paragraful 3 se face referire la o deplasare în perioada "9-12 martie 2016", perioadă ulterioară facturării serviciilor.

Documentul prezentat nu justifică prestarea efectivă a serviciilor, necesitatea și oportunitatea acestora, respectiv efectuarea cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile pentru societate.

În concluzie, față de cele prezentate și a prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, respectiv punctul 48 din H.G. nr.44/2004 de aplicare a Normelor metodologice privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu deține rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, analiză și evaluare sau orice alte materiale corespunzătoare, din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, oportunitatea și necesitatea efectuării acestora, în raport cu obiectul de activitate și activitatea efectiv desfășurată de societate în perioada respectivă, pentru obținerea de venituri impozabile, cheltuielile înregistrate cu aceste servicii, sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, neefectuate în scopul realizării de venituri pentru societate.

Astfel, cheltuielile în sumă de ... lei sunt chetuieli nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal aferent anului 2011.

Urmare influențelor constatate (inclusiv aspectele necontestate de petentă) s-a procedat la recalcularea profitului impozabil pentru anul 2011, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- ... lei venituri totale - ... lei cheltuieli totale + ... lei cheltuieli nedeductibile stabilite de societate + ... lei cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar = ... lei profit impozabil recalculat
- ... lei profit impozabil x 16 % = ... lei impozit pe profit recalculat
- ... lei impozit pe profit recalculat - ... lei impozit pe profit stabilit de societate = ... lei diferență impozit pe profit datorat de societate.

În urma recalculării profitului impozabil, respectiv impozitul pe profit pentru anul 2011, a fost stabilită o diferență de plată la impozitul pe profit în sumă de ... lei.

Impozitul pe profit aferent anului 2012

a) În cursul anului 2012, societatea înregistrează facturi prezentate în anexa nr.1, în baza cărora au fost efectuate achiziții de servicii în valoare de ... lei (servicii curățare teren de vegetație fermele ... și ..., servicii curățenie și întreținere ferma din ..., servicii de consultanță, analiză și evaluare, precum și servicii de închiriere apartament).

Societatea verificată nu deține documente justificative - situații de lucrări, devize, recepții lucrări, întocmite conform legii, rapoarte de lucru elaborate, studii de analiză și evaluare, fezabilitate, sau alte documente din care să rezulte sau care să ateste faptul că aceste servicii au fost utilizate, efectuate sau executate justificat pentru X SRL și în folosul acestei societăți, în scopul obținerii de venituri taxabile.

Cu ocazia inspecției fiscale, societatea a prezentat un contract de închiriere comercială din data de 28.11.2008, încheiat între F Romania SRL

- în calitate de locator și SC C SRL - în calitate de locatar, prin care au fost închiriate fermele avicole ... și La capitolul V din contract, referitor la "obligațiile locatarului" se stipulează că locatarul va executa lucrările de curățenie, întreținere și reparații curente ale imobilului.

Astfel, cheltuielile efectuate pentru curățarea terenurilor fermelor ... și ..., servicii pentru care societatea nu deține situații de lucrări sau alte documente din care să rezulte serviciile efectiv prestate, reveneau conform contractului, în sarcina locatarului.

În perioada verificată, societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de închiriere pentru un apartament și utilitățile aferente, situat în localitatea Timișoara. Societatea nu a justificat utilizarea acestui spațiu pentru activitatea desfășurată de societatea în scopul obținerii de venituri impozabile, cheltuielile create și înregistrate de societate cu acest imobil fiind nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal.

În ceea ce privește prestarea lunară a serviciilor de întreținere și curățenie a fermei avicole ... de către C SRL, documentele prezentate pentru justificarea prestării efective a lucrărilor denumite de contribuabil "raport de lucrări", conțin doar date privind orele lucrate și tariful/oră, fără alte precizări cu privire la volumul, cantitatea, unitate de măsură sau alte caracteristici ale serviciilor, eventuale consumuri de materiale utilizate, din care să rezulte dimensiunea și situația efectivă a lucrării executate sau a serviciului prestat, justificarea necesității și oportunității acestor servicii.

În cursul lunii mai 2012, societatea înregistrează stornarea cheltuielilor cu servicii diverse (cont 628-D) în sumă de ... lei, servicii conform contractului de asistență și consultanță tehnică din data de 15.12.2010 încheiat cu F SRL Italia, înregistrate în luna iunie 2011. Aceste servicii au fost facturate în luna mai 2012, prin factura nr.../15.05.2012 la o valoare de ... lei.

Pentru anul 2012, din verificările efectuate, s-a constatat că societatea înregistrează cheltuieli cu servicii de consultanță, analiză și evaluare, în baza facturilor prezentate în anexa nr.1, fără a deține documente justificative, rapoarte de lucru, studii de consultanță și fezabilitate, rapoarte de analiză și evaluare, elaborate în raport cu activitatea desfășurată de societate, conform legii, sau orice alte materiale corespunzătoare, prin care să fie concretizate și să se justifice serviciile achiziționate, precum și necesitatea acestora.

În concluzie, față de cele prezentate și a prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, respectiv punctul 48 din H.G. nr.44/2004 de aplicare a Normelor metodologice privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu deține situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de consultanță și fezabilitate, studii de piață, analiză și evaluare sau orice alte materiale corespunzătoare, din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor,

oportunitatea și necesitatea efectuării acestora, în raport cu obiectul de activitate și activitatea efectiv desfășurată de societate în perioada respectivă, pentru obținerea de venituri impozabile, cheltuielile înregistrate cu aceste servicii, sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, neefectuate în scopul realizării de venituri pentru societate.

Astfel, cheltuielile în sumă de ... lei sunt cheltuieli nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal aferent anului 2012.

b) În lunile mai și septembrie 2012, societatea înregistrează cheltuieli în sumă de ... lei (cont 6027) cu îngrășăminte, alte produse chimice, prezentate în anexa nr.5.

Produsele au fost înregistrate pe cheltuieli în contabilitatea societății fără a exista o justificare din partea societății cu privire la utilizarea acestor produse pentru activitatea societății în scopul obținerii de venituri, având în vedere faptul că în acea perioadă societatea nu desfășura activități care ar necesita consum de astfel de produse.

Ca urmare, aceste produse nu au legătură cu activitatea societății de la acea perioadă și nu se poate face dovada că au fost utilizate în folosul activității societății, în scopul obținerii de venituri impozabile.

Conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, neefectuate în scopul realizării de venituri pentru societate, ele reprezentând cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Urmare influențelor constatate (inclusiv aspectele necontestate de petentă) s-a procedat la recalcularea profitului impozabil pentru anul 2012, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- ... lei venituri totale - ... lei cheltuieli totale + ... lei cheltuieli nedeductibile stabilite de societate + ... lei cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar = ... lei profit impozabil recalculat
- ... lei profit impozabil x 16 % = ... lei impozit pe profit recalculat
- ... lei impozit pe profit recalculat (... lei - ... lei) - ... lei impozit pe profit stabilit de societate = ... lei diferența impozit pe profit datorat de societate

În urma recalculării profitului impozabil, respectiv impozitul pe profit pentru anul 2012, a fost stabilită o diferență de plată la impozitul pe profit în sumă de ... lei.

Impozitul pe profit aferent anului 2013

În cursul anului 2013, societatea înregistrează facturi prezentate în anexa nr.1, în baza cărora au fost efectuate achiziții de servicii în valoare de

... lei (servicii curatenie și întreținere ferma din ..., servicii de analiza și evaluare, precum și servicii de închiriere apartament).

Societatea verificată nu deține documente justificative - situații de lucrări, devize, recepții lucrări, întocmite conform legii, rapoarte de lucru elaborate, studii de analiză și evaluare, fezabilitate, sau alte documente din care să rezulte, sau care să ateste faptul că aceste servicii au fost utilizate, efectuate sau executate justificat pentru X SRL și în folosul acestei societăți, în scopul obținerii de venituri taxabile.

În perioada verificată, societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de închiriere pentru un apartament și utilitățile aferente, situat în localitatea Timișoara. Societatea nu a justificat utilizarea acestui spațiu pentru activitatea desfășurată de societatea în scopul obținerii de venituri impozabile, cheltuielile create și înregistrate de societate cu acest imobil fiind nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal.

În ceea ce privește prestarea lunară a serviciilor de întreținere și curățenie a fermei avicole ... de către C SRL, documentele prezentate pentru justificarea prestării efective a lucrărilor denumite de contribuabil "raport de lucrări", conțin doar date privind orele lucrate și tariful/oră, fără alte precizări cu privire la volumul, cantitatea, unitate de măsură sau alte caracteristici ale serviciilor, eventuale consumuri de materiale utilizate, din care să rezulte dimensiunea și situația efectivă a lucrării executate sau a serviciului prestat, justificarea necesității și oportunității acestor servicii.

Pentru anul 2013, din verificările efectuate, s-a constatat că societatea înregistrează cheltuieli cu servicii de analiză și evaluare, în baza facturilor prezentate în anexa nr.1, fără a deține documente justificative, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, rapoarte de analiză și evaluare, elaborate în raport cu activitatea desfășurată de societate, conform legii, sau orice alte materiale corespunzătoare, prin care să fie concretizate și să se justifice serviciile achiziționate, precum și necesitatea acestora.

În concluzie, față de cele prezentate și a prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, respectiv punctul 48 din H.G. nr.44/2004 de aplicare a Normelor metodologice privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu deține situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, analiză și evaluare sau orice alte materiale corespunzătoare, din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, oportunitatea și necesitatea efectuării acestora, în raport cu obiectul de activitate și activitatea efectiv desfășurată de societate în perioada respectivă, pentru obținerea de venituri impozabile, cheltuielile înregistrate cu aceste servicii, sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu are dreptul la deducerea

acestor cheltuieli, neefectuate în scopul realizării de venituri pentru societate.

Astfel cheltuielile în suma de ... lei sunt cheltuieli nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal aferent anului 2013.

Urmare influențelor constatate (inclusiv aspectele necontestate de petentă) s-a procedat la recalcularea profitului impozabil pentru anul 2013, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- ... lei venituri totale - ... lei cheltuieli totale + ... lei cheltuieli nedeductibile stabilite de societate + ... lei cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar = ... lei profit impozabil recalculat
- ... lei profit impozabil x 16 % = ... lei impozit pe profit recalculat.

În urma recalculării rezultatului fiscal, profit/pierdere, respectiv impozitul pe profit pentru anul 2013, a fost stabilită o diferență de plată la impozitul pe profit în sumă de ... lei și a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate în sumă de ... lei.

Impozitul pe profit aferent anului 2014

În cursul anului 2014, societatea înregistrează facturi prezentate în anexa nr.1, în baza cărora au fost efectuate achiziții de bunuri și servicii în valoare de ... lei (pat, saltele, mobilă bucatărie, cheltuieli deplasare efectuate de personalul altei societăți, servicii curățenie și întreținere ferma din ..., servicii de analiză și evaluare, prestări servicii în sectorul fermelor de creștere a păsărilor, precum și servicii de închiriere apartament).

Societatea verificată nu deține documente justificative - procese verbale de dare în folosință pentru bunurile achiziționate, situații de lucrări, devize, recepții lucrări, întocmite conform legii, rapoarte de lucru elaborate, studii de analiză și evaluare, fezabilitate sau alte documente din care să rezulte sau care să ateste faptul că aceste bunuri și servicii au fost utilizate, efectuate sau executate justificat pentru X SRL și în folosul acestei societăți, în scopul obținerii de venituri taxabile.

În perioada verificată, societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de închiriere pentru un apartament și utilitățile aferente, situat în localitatea Timișoara. Societatea nu a justificat utilizarea acestui spațiu, pentru activitatea desfășurată de societatea în scopul obținerii de venituri impozabile, cheltuielile create și înregistrate de societate cu acest imobil fiind nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal.

În ceea ce privește prestarea în fiecare lună a serviciilor de întreținere, curățenie și alte servicii în cadrul fermei avicole ... de către C SRL, documentele prezentate pentru justificarea prestării efective a lucrărilor denumite de contribuabil "raport de lucrări", conțin doar date privind orele lucrate și tariful/oră, fără alte precizări cu privire la volumul, cantitatea, unitate de măsură sau alte caracteristici ale serviciilor, eventuale consumuri de materiale utilizate, din care să rezulte dimensiunea și situația efectivă a

lucrării executate sau a serviciului prestat, justificarea necesității și oportunității acestor servicii.

În concluzie, față de cele prezentate și a prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, respectiv punctul 48 din H.G. nr.44/2004 de aplicare a Normelor metodologice privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu deține situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de consultanță și fezabilitate, studii de piață, analiză și evaluare sau orice alte materiale corespunzătoare, din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, oportunitatea și necesitatea efectuării acestora, în raport cu obiectul de activitate și activitatea efectiv desfășurată de societate în perioada respectivă, pentru obținerea de venituri impozabile, cheltuielile înregistrate cu aceste servicii, sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu are dreptul la deducere a acestor cheltuieli, neefectuate în scopul realizării de venituri pentru societate.

Astfel, cheltuielile în suma de ... lei (inclusiv cele aferente aspectelor necontestate), sunt cheltuieli nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal aferent anului 2014.

Urmare influențelor constatate (inclusiv aspectele necontestate de petentă) s-a procedat la recalcularea profitului impozabil pentru anul 2014, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- ... lei venituri totale - ... lei cheltuieli totale + ... lei cheltuieli nedeductibile stabilite de societate + ... lei cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar = ... lei profit impozabil recalculat
- ... lei profit impozabil x 16 % = ... lei impozit pe profit recalculat
- ... lei impozit pe profit recalculat - ... lei impozit pe profit stabilit de societate = ... lei diferența impozit pe profit datorat de societate.

În urma recalculării profitului impozabil, respectiv impozitul pe profit pentru anul 2014, a fost stabilită o diferență de plată la impozitul pe profit în sumă de ... lei.

Impozitul pe profit aferent anului 2015

În cursul anului 2015, societatea înregistrează facturi prezentate în anexa nr.1, în baza cărora au fost efectuate achiziții de servicii în valoare de ... lei (servicii curățenie, întreținere și alte servicii la ferma din ..., cheltuieli deplasare efectuate de personalul altei societăți, servicii de analiză și evaluare, expertizare, precum și servicii de închiriere apartament).

Societatea verificată nu deține documente justificative - situații de lucrări, devize, recepții lucrări, întocmite conform legii, rapoarte de lucru elaborate, studii de analiză și evaluare, fezabilitate, rapoarte de expertiză, sau alte documente din care să rezulte, sau care să ateste faptul că aceste

servicii au fost utilizate, efectuate sau executate justificat pentru X SRL și în folosul acestei societăți, în scopul obținerii de venituri taxabile.

În perioada verificată, societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de închiriere pentru un apartament și utilitățile aferente, situat în localitatea Timișoara. Societatea nu a justificat utilizarea acestui spațiu, pentru activitatea desfășurată de societatea în scopul obținerii de venituri impozabile, cheltuielile create și înregistrate de societate cu acest imobil fiind nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal.

În ceea ce privește prestarea în fiecare lună a serviciilor de întreținere, curățenie și alte servicii la ferma avicolă ... de către C SRL, documentele prezentate pentru justificarea prestării efective a lucrărilor denumite de contribuabil "raport de lucrări", conțin doar date privind orele lucrate și tariful/oră, fără alte precizări cu privire la volumul, cantitatea, unitate de măsură sau alte caracteristici ale serviciilor, eventuale consumuri de materiale utilizate, din care să rezulte dimensiunea și situația efectivă a lucrării executate sau a serviciului prestat, justificarea necesității și oportunității acestor servicii.

În concluzie, față de cele prezentate și a prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, respectiv punctul 48 din H.G. nr.44/2004 de aplicare a Normelor metodologice privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu deține situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, analiză și evaluare, rapoarte de expertiză sau orice alte materiale corespunzătoare, din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, oportunitatea și necesitatea efectuării acestora, în raport cu obiectul de activitate și activitatea efectiv desfășurată de societate în perioada respectivă, pentru obținerea de venituri impozabile, cheltuielile înregistrate cu aceste servicii, sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu are dreptul la deducere a acestor cheltuieli, neefectuate în scopul realizării de venituri pentru societate.

Astfel, cheltuielile în sumă de ... lei (inclusiv cele aferente aspectelor necontestate), sunt cheltuieli nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal aferent anului 2015.

Urmare influențelor constatate (inclusiv aspectele necontestate de petentă) s-a procedat la recalcularea profitului impozabil pentru anul 2015, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- ... lei venituri totale - ... lei cheltuieli totale + ... lei cheltuieli nedeductibile stabilite de societate + ... lei cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar = - ... lei pierdere fiscală recalculată

- -... lei pierdere fiscal recalculata - (- ... lei) pierdere fiscală stabilită de societate = ... lei diminuare pierdere fiscală.

În urma recalculării rezultatului fiscal pentru anul 2015, a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate cu suma de ... lei.

În concluzie, pentru perioada verificată, 01.10.2010 - 31.12.2015, urmare celor constatate (inclusiv aspectele necontestate de petentă) au fost stabilite, conform Legii nr.207/2015, diferențe de plată la impozitul pe profit în sumă totală de ... lei, respectiv a fost diminuată pierderea declarată de societate cu suma de ... lei.

B. Cu privire la determinarea taxei pe valoarea adăugată suplimentară

Din verificarea modului de respectare a art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003, respectiv art.297, art.298 și art.299 din Legea nr.227/2015, referitoare la exercitarea dreptului de deducere a TVA, au fost constatate următoarele:

- în anii 2012 - 2013, societatea deduce TVA în sumă de ... lei, pentru achiziționarea de produse (îngrășăminte și alte produse chimice), cu facturile prezentate în anexa nr.5, în valoare de ... lei, baza de impozitare.

Achiziționarea acestor produse și punerea lor în consum, nu se justifică pentru activitatea desfășurată de societate, în perioada respectivă (perioadă în care societatea nu avea activitate de producție, fiind în faza de investiții, dotări și amenajări fermă avicolă), în scopul obținerii de venituri taxabile.

Conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind condițiile de exercitare a dreptului de deducere, societatea nu are dreptul la deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă facturilor menționate.

- pe perioada verificată, societatea deduce TVA în sumă de ... lei pentru achiziționarea unor bunuri (mobilă bucatărie, paturi, saltele) și servicii, în valoare de ... lei (anexa nr.1).

Bunurile achiziționate nu se justifică pentru obiectul de activitate al societății, respectiv activitatea efectiv desfășurată de societate.

Pentru serviciile achiziționate cu facturile prezentate în anexa nr.1, societatea verificată nu a prezentat documente justificative, respectiv: contracte în unele cazuri, situații de lucrări, devize, recepții lucrări, rapoarte de lucru elaborate, studii de consultanță, marketing, rapoarte de analiză și evaluare, rapoarte de expertiză, raport asistență tehnică, elaborate conform legii, sau alte documente din care să rezulte, sau care să ateste faptul că aceste servicii au fost efectuate sau executate pentru X SRL și să justifice necesitatea și oportunitatea lor, proporțional cu specificul și volumul de activitate desfășurată de societate, în folosul acesteia, în scopul obținerii de venituri taxabile.

Astfel, întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte, sau care să ateste faptul cert că aceste bunuri și servicii au

fost utilizate, efectuate și executate pentru X SRL, necesitatea și oportunitatea acestor achiziții, la perioada la care au fost efectuate și în folosul acestei societăți, pentru operațiunile sale taxabile, în conformitate cu art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind regimul deducerilor, societatea nu are dreptul la deducerea TVA în sumă de ... lei, aferentă acestor achiziții de bunuri și servicii, neutilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Urmare celor constatate (inclusiv aspectele necontestate de petentă), în conformitate cu prevederile din Legea nr.207/2015 actualizată, au fost stabilite diferențe de plată la TVA în sumă totală de ... lei.

III. Având în vedere susținerile societății contestatoare, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate de către organele de inspecție fiscală și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

Sub aspect procedural

În ceea ce privește argumentul contestatarii referitor la faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile referitoare la prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale pentru creanțele fiscale născute în perioada 01.10.2010 - 31.12.2010, motiv pentru care solicită anularea ca prescrisă a sumei de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, se rețin următoarele:

În ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia taxei pe valoarea adăugată, aferente creanțelor fiscale născute în perioada 01.10.2010 - 31.12.2010, la art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit”.

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestată invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a modifica baza impozabilă aferentă taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2010 - 31.12.2010, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

Din coroborarea dispozițiilor legale, mai sus citate, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

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

“(...) Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”

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

“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. (...)”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, respectiv 16.08.2016.

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

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

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

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanță fiscală și obligația fiscală

corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale. Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.156¹ și art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2010:

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

(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România conform art.132 și 133, dar care dau drept de deducere conform art.145 alin.(2) lit.b), care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri”.

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

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

Având în vedere că:

- în cazul taxei pe valoarea adăugată, cu ocazia exigibilității lunare/trimestriale, **pe baza decontului privind operațiile realizate**, se stabilește TVA de plată sau de recuperat; în acest scop se procedează la regularizarea soldurilor conturilor TVA deductibilă și TVA colectată, respectiv sold debitor și sold creditor;
- în perioada 01.10.2010 - 31.12.2010, societatea a depus **lunar** deconturile de TVA;

- în cazul taxei pe valoarea adăugată, **termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care contribuabilul avea obligația de a depune decontul de TVA.**

Rezultă că:

1) pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.10.2010 - 30.11.2010, termenul de depunere a decontului de TVA este **data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă**, astfel că termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicat, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care societatea avea obligația de a depune decontul de TVA, respectiv de la data de **01.01.2011** și se împlinește la data de **31.12.2015**.

Or, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-CS .../27.03.2017, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de **16.08.2016**, fiind înregistrată, în conformitate cu dispozițiile art.105 alin.(7) din Codul de procedură fiscală, în Registrul Unic de Control al societății, iar Decizia de impunere nr.F-CS ..., contestată în cauză, a fost emisă la data de **27.03.2017**.

Astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA, aferente lunilor octombrie și noiembrie 2010 era prescris la data emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală acționând în afara termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie.

Totodată, A.J.F.P. Caraș-Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală - a arătat faptul că, obligațiile fiscale suplimentare privind taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei, stabilite pentru lunile octombrie și noiembrie 2010, intră sub incidența prescripției, fapt pentru care, în considerarea dispozițiilor art.113 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată:

Art.113 "Obiectul inspecției fiscale

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

excepția ridicată de contribuabil are temei legal, motiv pentru care se va admite ca prescrisă TVA în sumă de ... lei aferentă lunilor octombrie și noiembrie 2010.

2) pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2010, termenul de depunere a decontului de TVA este **data de 25 inclusiv a lunii**

următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă, astfel ca termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicitat, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care societatea avea obligația de a depune decontul de TVA, respectiv de la data de **01.01.2012** și se împlinește la data de **31.12.2016**.

Or, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-CS .../27.03.2017, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de **16.08.2016**, fiind înregistrată, în conformitate cu dispozițiile art.105 alin.(7) din Codul de procedură fiscală, în Registrul Unic de Control al societății, iar Decizia de impunere nr.F-CS ..., contestată în cauză, a fost emisă la data de **27.03.2017**.

Prin urmare, termenul de prescripție, care a început să curgă de la data de 01.01.2012, a fost suspendat pe perioada 16.08.2016 (data începerii inspecției fiscale) - 27.03.2017 (data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale), astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA, aferente lunii decembrie 2010 nu era prescris la data emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, fapt pentru care excepția ridicată de petentă nu are temei legal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată excepția prescripției dreptului de a stabili TVA aferentă lunii decembrie 2010, în sumă de ... lei, invocată de petentă.

Asupra fondului cauzei

Cu privire la cheltuielile contestate în sumă totală de ... lei, aferent cărora societatea contestatară înțelege să conteste un impozit pe profit în sumă de ... lei, determinat de către petentă prin aplicarea cotei de 16 % asupra cuantumului cheltuielilor contestate, respectiv ... lei x 16% și o TVA în sumă de ... lei, determinată de către petentă prin aplicarea cotei de 24 % asupra cuantumului cheltuielilor contestate, respectiv ... lei x 24%.

În perioada verificată, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil suma totală de ... lei reprezentând contravaloare servicii și contravaloare bunuri, ce urmează a fi detaliate mai jos.

Cauza supusă soluționării este legalitatea calculării în sarcina petentei X SRL a obligațiilor fiscale principale, în condițiile în care, în motivarea contestației nu se invocă niciun temei de drept, conform normelor legale.

În fapt, pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, societatea petentă nu prezintă motivele de drept pe care își întemeiază contestația, neinvocând niciun temei legal în susținerea propriei cauze, prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile Titlului VIII - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

Art.269 *“Forma și conținutul contestației*

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

c) motivele de fapt și de drept;

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

Totodată, sunt incidente și prevederile pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca: (...)

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

coroborate cu prevederile pct.2.5. din același act normativ:

“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”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să indice atât motivele de fapt cât și de drept, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

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

“Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...).”

Din cele ce preced, se reține că în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, **motivele** de fapt și **de drept** pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, **cu dispozițiile legale invocate de acestea** și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecării.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecării.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentului.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

În lipsa menționării în contestație a motivelor de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petenta să formuleze contestația.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

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

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o

pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 din Dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Referitor la susținerile societății petente din cuprinsul contestației:

A. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile cu achizițiile de servicii în sumă totală de ... lei, considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2010 și pentru care s-a calculat de către petentă un impozit pe profit contestat în sumă de ... lei (... lei x 16 %) inclus în impozitul pe profit total calculat de organele de inspecție fiscală și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei (... lei x 24%).

În fapt, în cursul trimestrului IV 2010, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil suma totală de ... lei, reprezentând contravaloare achiziții de servicii, după cum urmează:

- servicii curățare terenuri de vegetație fermele ... și ..., prestate de către E SRL
- servicii de consultanță, analiză și evaluare, prestate de către B SRL
- servicii de închiriere apartament, prestate de către A SRL și utilitățile aferente.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 și punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, reținând că suma totală de ... lei este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, întrucât societatea nu deține documente justificative, din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, oportunitatea și necesitatea efectuării acestora, în raport cu obiectul de activitate și activitatea efectiv desfășurată de societate în perioada respectivă, pentru obținerea de venituri impozabile.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă serviciilor achiziționate.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

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

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare enumerate de legiuitor cu titlu exemplificative, în funcție de specificul prestării.

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

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

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

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

a) operațiuni taxabile;...”

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

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

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

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

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

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

În raport de cele prezentate mai sus, referitor la documentele de justificare a prestărilor de servicii efectuate de către prestatorul E SRL (servicii curățare terenuri de vegetație fermele ... și ...), societatea petentă nu a prezentat în susținerea contestației, documente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea cheltuielilor aferente facturilor de prestări servicii, respectiv rapoarte de lucru și/sau situații de lucrări sau alte documente similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate, respectiv să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate în ordinea desfășurării lor, pe întreaga durată de desfășurare a contractului.

Totodată, nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte că prestațiile de servicii reprezintă costuri necesare activității și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, precum și criteriul efectuării achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile, criterii fundamentale ale deductibilității.

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

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

Prin contestația formulată, petenta susține că locatarul - C SRL și-a asumat doar obligația de a executa lucrări de curățenie, întreținere și reparații curente ale imobilului (definit în partea introductivă a contractului ca fiind ansamblul de bunuri imobile formate din construcții cu destinația de ferme de creștere a pasărilor), terenurile din incinta și din jurul construcțiilor respective, nefăcând obiectul contractului de închiriere.

S-a reținut că în timpul inspecției fiscale, petenta a prezentat Contractul de închiriere comercială din data de 28.11.2008, încheiat între X SRL, în calitate de locator și C SRL, în calitate de locatar, având ca obiect închirierea fermelor avicole ... și

La Capitolul V din contractul de închiriere "Obligațiile locatarului", se arată că locatarul va executa lucrările de curățenie, întreținere și reparații curente ale imobilului.

Iar, la Capitolul I din contract "Obiectul contractului" se stipulează:

"locatorul dă în chirie locatarului următoarele bunuri imobile (numit în continuare simplu imobil): - Ferma Avicolă ... imobil situat în ..., județul ... - România, înscris în CF nr... al localității ..., nr.Cad. ..., individualizat așa cum apare în extrasul de Carte Funciară nr.../19.04.2006, și - Ferma Avicolă ... imobil situat în ..., județul ... - România, înscris în CF nr... al localității ..., nr.

Cad. ..., individualizat așa cum apare în extrasul de Carte Funciară nr.../19.04.2006”.

Ca urmare, societatea închiriază fermele avicole ... și ..., cu tot ceea ce presun acestea: construcții, anexe, teren, căi acces, curte, s.a.m.d., așa cum sunt individualizate în extrasele de Carte Funciară, și nu doar construcția cum susține petenta în contestație.

Astfel, conform Contractului de închiriere comercială din data de 28.11.2008, cheltuielile cu prestările de servicii efectuate pentru curățarea terenurilor fermelor ... și ..., reveneau în sarcina locatarului.

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

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

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

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

Astfel, conform declarației nr.../17.08.2016, urmare solicitării de informații, domnului ..., director al X SRL, a rezultat faptul că la punctele de lucru din localitățile ... - Ferma Avicolă ... și ... - Ferma Avicolă ..., societatea nu a desfășurat activitate.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că petenta nu are drept de deducere pentru cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza unor facturi fiscale care nu sunt însoțite de documente doveditoare care să ateste punerea în executare a contractului de prestări servicii, reprezentând servicii curățare terenuri de vegetație fermele ... și ... și prin care să se justifice prestarea efectivă a serviciilor, așa cum prevede legislația în vigoare.

Învederăm că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți, cu respectarea clauzelor contractuale obligatorii impuse de legislația în vigoare privind măsurile pentru întărirea disciplinei contractuale, precum și deținerea unei facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de deductibilitatea sumelor înscrise în facturile primite, cu consecința diminuării masei impozabile a profitului, contribuabilul trebuind să justifice cu documente de natura celor expres precizate de legiuitor în norma legală care reglementează în domeniul impozitului pe profit, prestarea efectivă a

serviciilor de către prestator, precum și necesitatea prestării serviciilor respective în scopul obținerii de venituri impozabile.

Petenta nu a prezentat la dosarul contestației mijloacele de probă pe care legiuitorul le enumeră doar exemplificativ pentru a se putea demonstra realitatea efectuării prestărilor de servicii, punctul 48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Totodată, se reține că petenta nu a făcut dovada cu documente din care să rezulte că prestările de servicii reprezintă costuri necesare activității și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, precum și criteriul efectuării achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile, criterii fundamentale ale deductibilității.

Referitor la justificarea cheltuielilor cu serviciile de închiriere a unui apartament situat în Timișoara și utilitățile aferente, conform Contractului de închiriere încheiat cu A SRL, societatea nu a făcut dovada faptului că spațiul a fost închiriat pentru activitatea desfășurată, respectiv că prestările de servicii reprezintă costuri necesare activității și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, precum și criteriul efectuării achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile, criterii fundamentale ale deductibilității.

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

Prin contestația formulată, petenta susține că societatea a luat în chirie bunul imobil în scopul folosirii pentru desfășurarea de activități administrative și de birou, arătând în continuare că în acest spațiu, reprezentanții, colaboratorii și angajații societății au desfășurat numeroase întâlniri, au pregătit aceste întâlniri din punct de vedere logistic și din punct de vedere al documentației suport necesare, în această locație având loc faptic întâlniri cu reprezentanți ai diverșilor parteneri ai societății, ai instituțiilor publice și/sau private cu care societatea a derulat raporturi specifice.

Simpla enunțare a faptului că aceste servicii prestate de către prestatorul A SRL au fost esențiale pentru realizarea obiectului de activitate al X SRL, prin prisma celor susținute prin contestația formulată, nu pot substitui condițiile expres stipulate de legiuitor cu privire la determinarea profitului impozabil și exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fiind obligația persoanei impozabile să demonstreze pe bază de documente probatorii că sunt îndeplinite toate condițiile legale.

Totodată, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, echipa de inspecție fiscală arată că în această perioadă societatea a avut domiciliul fiscal în localitatea ..., județul Timiș și s-a aflat în perioada de investiții, închirierea apartamentului de la A SRL nefiind justificată de societate în activitatea sa în scopul obținerii de venituri.

Iar, sediul social al X SRL este în Sat ..., Comuna ..., nr.212, județul Timiș.

Potrivit prevederilor art.31 "Domiciliul fiscal" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) În cazul creanțelor fiscale administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin domiciliu fiscal se înțelege: (...)

c) pentru persoanele juridice, sediul social sau locul unde se exercită gestiunea administrativă și conducerea efectivă a afacerilor, în cazul în care acestea nu se realizează la sediul social declarat; (...)"

Învederăm că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți, precum și deținerea unei facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de deductibilitatea sumelor înscrise în facturile primite, cu consecința diminuării masei impozabile a profitului, contribuabilul trebuind să justifice că prestările de servicii reprezintă costuri necesare activității, sunt de certă necesitate în desfășurarea activității producătoare de venituri.

Referitor la documentele de justificare a prestărilor de servicii efectuate de către prestatorul B SRL (servicii de consultanță și alte servicii profesionale de specialitate în toate sectoarele activităților desfășurate de către societate), societatea petentă nu deține documente justificative - rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, consultanță, analiză și evaluare sau orice alte materiale similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate, respectiv să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate în ordinea desfășurării lor, pe întreaga durată de desfășurare a contractului și să se justifice serviciile achiziționate, necesitatea acestora în activitatea societății pentru obținerea de venituri impozabile.

Pentru justificarea serviciilor facturate de B SRL, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală, atașat facturilor de prestări servicii, rapoarte de activitate care nu cuprind cu relevanță conținutul operațiunii patrimoniale și datele aferente operațiunilor efectuate.

În rapoartele de activitate prezentate, serviciile sunt evidențiate la modul general, respectiv o înșiruire de activități cu caracter general și repetitiv în cea mai mare parte, sub forma unui tabel, numărul de ore lucrate, fără ca, din analiza acestora să se poată identifica prestarea efectivă a fiecărui serviciu facturat prin identificarea perioadei de realizare a serviciului și conținutul economic al operațiunilor, o descriere cuantificată a sarcinilor, în ce mod acestea au fost utilizate și impactul asupra desfășurării activității petentei.

De asemenea, pentru aceste rapoarte de activitate nu există o confirmare din partea beneficiarului în legătură cu serviciile prestate (neasumate de către X SRL prin semnătură, ștampilă sau alt mod).

Totodată, s-a constatat că în toată această perioadă, activitatea societății X SRL era organizată și coordonată de către domnul ..., în calitate de director, acesta deținând și funcția de administrator în cadrul societății B SRL.

Se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Iar, 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 standarde impuse de acționariatul acesteia, contribuabilul trebuind să justifice că prestările de servicii reprezintă costuri necesare activității, sunt de certă necesitate în desfășurarea activității producătoare de venituri.

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

Art.5 “Aplicarea unitară a legislației

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

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

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

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

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

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

Se reține faptul că, deși petenta a susținut în contestația formulată o altă stare de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, în legătură cu serviciile achiziționate, a căror contravaloare pretinde a fi considerată cheltuială deductibilă la determinarea profitului cu consecința diminuării masei impozabile a acestuia, precum și exercitarea dreptului de

deducere a TVA, nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și d) din Codul de procedură fiscală.

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

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

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

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

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

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

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

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probă 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 pe 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 standarde impuse de acționariatul acesteia.”

- prin Sentința Civilă nr.**335/2014** a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin Decizia nr.**2007/14.05.2015** a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, că:

“(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligatia** persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligatia** persoanei care solicită deducerea TVA să **demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.**

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele invocate nu sunt de natură a proba necesitatea și prestarea efectivă a achizițiilor în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, precum și neacordarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă în sumă de ... lei.

Referitor la modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată contestată, efectuat de către petentă, organul de soluționare constată că TVA a fost determinată prin aplicarea cotei de 24% asupra cuantumului cheltuielilor contestate, respectiv ... lei x 24% = ... lei.

Ori, taxa pe valoarea adăugată aferentă pentru care nu s-a acordat exercitarea dreptului de deducere, conform Anexei nr.1 la Raportul de inspecție fiscală, poziții nr.1 - 6, este în sumă de ... lei.

Astfel, diferența de TVA în sumă de ... lei nu a făcut obiectul deciziei de impunere, societatea contestând eronat TVA în sumă de ... lei (aspect care va fi analizat ulterior de către organul de soluționare).

Totodată, așa cum s-a reținut mai sus la aspectele de procedură, excepția ridicată de contribuabil are temei legal, motiv pentru care s-a admis ca prescrisă TVA în sumă de ... lei aferentă lunilor octombrie și noiembrie 2010, rămânând o TVA în sumă de ... lei aferentă lunii decembrie 2010 (... lei - ... lei).

Din cele ce preced și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:(...)”

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

se va respinge ca nemotivată contestația formulată, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

B. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile cu achizițiile de bunuri și servicii în sumă totală de ... lei, considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2011 și pentru care s-a calculat de către petentă un impozit pe profit contestat în sumă de ... lei (... lei x 16 %) inclus în impozitul pe profit total calculat de organele de inspecție fiscală și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În fapt, în cursul anului 2011, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil suma totală de ... lei, reprezentând contravaloare achiziții de bunuri și servicii, după cum urmează:

- servicii de curățenie și întreținere a fermei avicole ..., prestate de către C SRL
- servicii de consultanță, analiză și evaluare, prestate de către B SRL
- servicii de închiriere apartament, prestate de către A SRL și utilitățile aferente
- servicii de asistență și consultanță tehnică de specialitate, prestate de către societatea F SRL
- îngrășăminte pentru sol, uree și alte produse chimice.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 și punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, reținând că suma totală de ... lei este cheltuielă nedeductibilă la calculul profitului impozabil, întrucât pentru serviciile achiziționate, societatea nu deține documente justificative, din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, oportunitatea și necesitatea efectuării acestora, în raport cu obiectul de activitate și activitatea efectiv desfășurată de societate în perioada respectivă, pentru

obținerea de venituri impozabile, iar bunurile achiziționate sunt cheltuieli neefectuate în scopul realizării de venituri pentru societate.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă serviciilor și bunurilor achiziționate (TVA în cuantumul contestat de către petentă).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

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

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare enumerate de legiuitor cu titlu exemplificative, în funcție de specificul prestării.

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

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

Art.145 “Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;...”

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

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

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

Simpla achiziție a unui bun sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului

sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la realizarea de operațiuni taxabile, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar deținerea documentului justificativ, în speța, factura, pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor.

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

Referitor la documentele de justificare a prestărilor de servicii efectuate lunar de către prestatorul C SRL (servicii de curățenie și întreținere a fermei avicole ...), societatea petentă nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea cheltuielilor aferente facturilor de prestări servicii, respectiv situații de lucrări, devize, recepții lucrări, rapoarte de activitate sau alte documente similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate.

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

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

Prin contestația formulată, petenta susține că prestatorul - C SRL și-a asumat obligația de a executa lucrări și de a presta servicii în agricultură, precum și servicii întreținere și curățare perimetru și hale Ferma Avicola

Pentru justificarea serviciilor facturate de C SRL, petenta a prezentat în susținerea contestației, atașat facturii de prestări servicii, un raport de lucrări care însă nu cuprinde cu relevanță conținutul operațiunii patrimoniale și datele aferente operațiunilor efectuate.

În raportul de lucrări prezentat, serviciile sunt evidențiate la modul general, respectiv o înșiruire de activități cu caracter general, sub forma unui tabel, numărul de ore lucrate și tariful/oră și valoarea, respectiv valoarea totală a serviciilor, fără ca, din analiza acestuia să se poată identifica prestarea efectivă a fiecărui serviciu facturat prin identificarea perioadei de realizare a serviciului și conținutul economic al operațiunilor, o descriere cuantificată a sarcinilor, respectiv volumul, cantitatea, unitate de măsură sau alte caracteristici ale serviciilor, eventuale consumuri de materiale utilizate, din care să rezulte dimensiunea și situația efectivă a lucrării executate sau a serviciului prestat, astfel încât să se justifice suma facturată, precum și numărul de ore lucrate în funcție de care s-a determinat valoarea totală a prestațiilor de servicii (ex.conform raportului de lucrări 01.12.2011 - 31.12.2011 "lucrări de întreținere, curățenie, drumuri interne, înlăturat noroi curte" ore lucrate 364).

De asemenea, aferent prestărilor de servicii facturate cu factura nr.../30.11.2011, conform anexei nr.1, contestate în total servicii prestate de către C SRL, se reține că petenta nu anexat niciun document justificativ în susținere.

Se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

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

Referitor la justificarea cheltuielilor cu serviciile de închiriere a unui apartament situat în Timișoara și utilitățile aferente, conform Contractului de închiriere încheiat cu A SRL, societatea nu a făcut dovada faptului că spațiul a fost închiriat pentru activitatea desfășurată, respectiv că prestările de servicii reprezintă costuri necesare activității și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, precum și criteriul efectuării achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile, criterii fundamentale ale deductibilității.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la capitolul III litera A) al prezentei - justificarea cheltuielilor cu serviciile de închiriere aferente trimestrului IV 2010 - sunt aplicabile și în ceea ce privesc aceleași cheltuieli cu serviciile de închiriere aferente anului 2011, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

Mai mult, la Capitolul IV din Contractul de închiriere din data de 03.11.2010 "Durata contractului", anexat în copie în susținerea contestației, se stipulează:

"4.1. Durata contractului este de 1 (un) an, începând de la data 03.11.2010 și până la data de 02.11.2011.

4.2. Este exclusă reînnoirea tacită a Contractului."

Ori, în susținere, petenta nu a făcut dovada reînnoirii contractului de închiriere.

Referitor la documentele de justificare a prestărilor de servicii efectuate de către prestatorul B SRL (servicii de consultanță și alte servicii

profesionale de specialitate în toate sectoarele activităților desfășurate de către societate), societatea petentă nu deține documente justificative - rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, consultanță, analiză și evaluare sau orice alte materiale similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate respectiv să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate în ordinea desfășurării lor, pe întreaga durată de desfășurare a contractului și să se justifice serviciile achiziționate, necesitatea acestora în activitatea societății pentru obținerea de venituri impozabile.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la capitolul III litera A) al prezentei - justificarea cheltuielilor cu prestările de servicii efectuate de către prestatorul B SRL, aferente trimestrului IV 2010 - sunt aplicabile și în ceea ce privesc aceleași cheltuieli cu prestările de servicii efectuate de către prestatorul B SRL aferente anului 2011, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

Referitor la justificarea cheltuielilor cu achizițiile de îngrășăminte pentru sol, uree și alte produse chimice, în sumă de ... lei înregistrate în luna august 2011, organele de inspecție fiscală au arătat că aceste produse au fost înregistrate pe cheltuieli în contabilitatea societății fără a exista o justificare cu privire la utilizarea acestora pentru activitatea societății în scopul obținerii de venituri, având în vedere că în acea perioadă societatea nu desfășura activități care ar necesita consum de astfel de produse.

Prin contestație, petenta reține că a efectuat achiziții de produse chimice de ierbicidare și alte produse chimice conexe, invocând în esență că destinația pentru care a fost necesar a fi achiziționate aceste produse și pentru care acestea au fost folosite a constat în punerea la dispoziția diverșilor prestatori de servicii ai societății, în desfășurarea activităților de curățare a terenurilor aferente și aflate în perimetrul Fermelor Avicole ..., ... și ..., de vegetație, îngrijirea spațiilor verzi și alte activități similare și conexe.

Așa cum s-a reținut în anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală, conform facturilor evidențiate, s-au achiziționat îngrășăminte, uree - produse utilizate în agricultură pentru fertilizarea solului și care nu au legătură cu activitatea societății de la acea perioadă.

Iar, faptul reținut de către petentă potrivit căruia destinația pentru care a fost necesar a fi achiziționate aceste produse și pentru care acestea au fost folosite a constat în punerea la dispoziția diverșilor prestatori de servicii ai societății, nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, în lipsa mijloacelor de probă cu care să dovedească cele afirmate.

Potrivit aspectelor prezentate la capitolul III litera A) al prezentei - justificarea prestărilor de servicii efectuate de către prestatorul E SRL (servicii curățare terenuri de vegetație fermele ... și ...), s-a reținut că petenta nu are drept de deducere pentru cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza unor facturi fiscale care nu sunt însoțite de documente doveditoare

care să ateste punerea în executare a contractului de prestări servicii reprezentând servicii curățare terenuri de vegetație fermele ... și ... și prin care să se justifice prestarea efectivă a serviciilor, așa cum prevede legislația în vigoare, iar conform Contractului de închiriere comercială din data de 28.11.2008, cheltuielile cu prestările de servicii efectuate pentru curățarea terenurilor fermelor ... și ..., reveneau în sarcina locatarului - C SRL.

Totodată, conform aspectelor prezentate la capătul de cerere privind justificarea prestărilor de servicii efectuate lunar de către prestatorul C SRL (servicii de curățenie și întreținere a fermei avicole ...), i s-a imputat petentei tocmai faptul că nu a prezentat documente din care să rezulte printre altele, eventuale consumuri de materiale utilizate, din care să rezulte dimensiunea și situația efectivă a lucrării executate sau a serviciului prestat, astfel încât să se justifice suma facturată.

Ca urmare, se reține că petenta nu a făcut dovada cu documente din care să rezulte că aceste achiziții de bunuri reprezintă costuri necesare activității și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, precum și criteriul efectuării achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile, criterii fundamentale ale deductibilității.

Referitor la justificarea prestărilor de servicii efectuate de către prestatorul F SRL Italia (servicii de asistență și consultanță tehnică).

În cursul lunii iunie 2011, societatea înregistrează în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" cheltuieli cu servicii diverse conform contractului de asistență și consultanță tehnică din data de 15.12.2010, încheiat cu F SRL Italia, în sumă de ... lei.

Aceste servicii au fost facturate ulterior, respectiv luna mai 2012, prin factura nr.../15.05.2012 la o valoare de ... lei, societatea înregistrând și stornarea cheltuielilor cu servicii diverse în sumă de ... lei, înregistrate în luna iunie 2011.

Pentru justificarea serviciilor facturate de F SRL, petenta a prezentat în susținere un document intitulat "Raport de asistență și consultanță tehnică". Analizând informațiile furnizate de Raportul de asistență și consultanță tehnică, în cadrul documentului este prezentată o înșiruire de deplasări ale reprezentanților F SRL Italia, perioada deplasării, prețul pe zi perceput de către fiecare persoană și o înșiruire de activități cu caracter general, precum: verificare înregistrări contabile și gestiune, inspecția fizică a bunurilor proprietatea beneficiarului din sat ..., instruirea personalului asupra procedurilor privind achizițiile, teme de discuții privind implementarea activității unei ferme avicole, verificare demararea implementării soluțiilor găsite în perioada vizitei anterioare, instruire personal și colaboratori ai beneficiarului pentru utilizarea eficientă a utilajelor societății, inspecție fizică a bunurilor beneficiarului situate în fermele proprietatea acestuia,

recomandare măsuri suplimentare pază și verificare periodică a tuturor utilajelor, verificare nivel de cunoștințe acumulat de angajați și colaboratorii beneficiarului.

Se reține că documentul, așa zis justificativ, prezentat este irelevant, nu cuprinde cu relevanță conținutul operațiunii patrimoniale și datele aferente operațiunilor efectuate, în sensul că nu aduce nicio dovadă concretă care să ateste că ele au fost efectiv prestate.

Se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Iar, 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 standarde impuse de acționariatul acesteia, contribuabilul trebuind să justifice că prestările de servicii reprezintă costuri necesare activității, sunt de certă necesitate în desfășurarea activității producătoare de venituri.

Având în vedere că prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea realizării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, iar petenta nu deține documente justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor, se reține că nu se poate justifica majorarea cheltuielilor cu serviciile executate de terți și exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Totodată, complementar celor reținute mai sus, se arată faptul că:

1. Din analiza comparativă a datei facturării serviciilor, 15.05.2012 și deplasarea efectuată în perioada 9 - 12 martie 2016 la care se face referire în conținutul paragraful 3 al Raportului de asistență și consultanță tehnică, rezultă că prestarea serviciilor s-a efectuat într-o perioadă ulterioară facturării acestora.

Prin contestația formulată, petenta susține că s-a strecurat o eroare materială cu privire la anul de competență, fiind indicat în mod eronat anul 2016 în locul celui just, respectiv 2011 și că nu se pune problema prestării acestor servicii într-o perioadă ulterioară, cu atât mai mult cu cât contractul de asistență și consultanță tehnică din data de 15.12.2010 a avut valabilitate până la data de 15.04.2011.

2. Cheltuielile cu serviciile prestate au fost înregistrate în evidența contabilă în cursul lunii iunie 2011, fără a avea la bază un document

justificativ, serviciile fiind facturate ulterior, respectiv luna mai 2012, prin factura nr.../15.05.2012.

În explicitarea prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Codul fiscal, legiuitorul aduce precizări suplimentare, prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

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

3. Așa cum rezultă din informațiile furnizate de Raportul de asistență și consultanță tehnică, în cadrul acestuia s-a prezentat o înșiruire de deplasări ale reprezentanților F SRL Italia, perioada deplasării și prețul pe zi perceput de către fiecare persoană, respectiv:

- în perioada 11 - 13 ianuarie 2011
domnul ... - ... euro/zi x 3 zile = ... euro
- în perioada 25 - 28 ianuarie 2011
domnul ... - ... euro/zi x 3 zile = ... euro
domnul ... - ... euro/zi x 3 zile = ... euro
- în perioada 9 - 12 martie 2016
domnul ... - ... euro/zi x 3 zile = ... euro
domnul ... - ... euro/zi x 3 zile = ... euro
domnul ... - ... euro/zi x 3 zile = ... euro
domnul ... - ... euro/zi x 3 zile = ... euro
domnul ... - ... euro/zi x 3 zile = ... euro
- în perioada 4 - 6 aprilie 2011

domnul ... - ... euro/zi x 3 zile = ... euro
- în perioada 11 - 14 mai 2011
domnul ... - ... euro/zi x 3 zile = ... euro
domnul ... - ... euro/zi x 3 zile = ... euro
domnul ... - ... euro/zi x 3 zile = ... euro

Total ... euro

În fapt, societatea petentă a efectuat plata unor persoane fizice nerezidente.

4. De asemenea, din cuprinsul Raportului de asistență și consultanță tehnică rezultă că au fost suportate cheltuieli de deplasare în sumă de ... euro (diurnă, cazare și bilete de avion), în condițiile în care persoanele pentru care au fost achitate aceste costuri, nu au calitatea de salariați ai X SRL.

Potrivit prevederilor art.21 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal:

*“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și: (...)
e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;(...)”*

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele invocate nu sunt de natură a proba necesitatea și prestarea efectivă a achizițiilor în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, precum și neacordarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă în sumă de ... lei.

De asemenea, în cauza se va reține și jurisprudența națională invocată la litera A) și anume: Decizia nr.1325/2012, Decizia nr.1261/12.03.2014 emise de către Înalta Curte de Casație și Justiție, precum și Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel București și jurisprudența Curții Europene de Justiție cauza C-110/94 INZO.

Totodată, se rețin și aspectele potrivit cărora, în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, **motivele** de fapt și **de drept** pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

Din cele ce preced și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui ANAF

nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

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

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

se va respinge ca nemotivată contestația formulată, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

C. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile cu achizițiile de bunuri și servicii în sumă totală de ... lei, considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2012 și pentru care s-a calculat de către petentă un impozit pe profit contestat în sumă de ... lei (... lei x 16 %) inclus în impozitul pe profit total calculat de organele de inspecție fiscală și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În fapt, în cursul anului 2012, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil suma totală de ... lei, reprezentând contravaloare achiziții de bunuri și servicii, după cum urmează:

- servicii curățare terenuri de vegetație fermele ... și ..., prestate de către E SRL
- servicii de curățenie și întreținere a fermei avicole ..., prestate de către C SRL
- servicii de consultanță, analiză și evaluare, prestate de către B SRL
- servicii de închiriere apartament, prestate de către A SRL și utilitățile aferente
- îngrășăminte pentru sol, uree și alte produse chimice.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 și punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, reținând că suma totală de ... lei este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, întrucât pentru serviciile achiziționate, societatea nu deține documente justificative, din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, oportunitatea și necesitatea efectuării acestora, în raport cu obiectul de activitate și activitatea efectiv desfășurată de societate în perioada respectivă, pentru obținerea de venituri impozabile, iar bunurile achiziționate sunt cheltuieli neefectuate în scopul realizării de venituri pentru societate.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă serviciilor și bunurilor achiziționate. Taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat exercitarea dreptului de deducere, aferentă operațiunile înregistrate, așa cum au fost ele detaliate în cuprinsul contestației, este în sumă de ... lei conform Anexelor nr.1 și 5 la Raportul de inspecție fiscală.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării

acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

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

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare enumerate de legiuitor cu titlu exemplificative, în funcție de specificul prestării.

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

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

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

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

a) operațiuni taxabile;...”

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

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

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

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

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

Referitor la justificarea cheltuielilor cu serviciile de închiriere a unui apartament situat în Timișoara și utilitățile aferente, conform Contractului de închiriere încheiat cu A SRL, societatea nu a făcut dovada faptului că spațiul a fost închiriat pentru activitatea desfășurată, respectiv că prestările de servicii reprezintă costuri necesare activității și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, precum și criteriul efectuării achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile, criterii fundamentale ale deductibilității.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la capitolul III litera A) și B) al prezentei - justificarea cheltuielilor cu serviciile de închiriere aferente trimestrului IV 2010 și anului 2011 - sunt aplicabile și în ceea ce privesc aceleași cheltuieli cu serviciile de închiriere aferente anului 2012, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

Referitor la justificarea prestărilor de servicii efectuate de către prestatorul E SRL (servicii curățare terenuri de vegetație fermele ... și ...) societatea petentă nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea cheltuielilor aferente facturilor de prestări servicii, respectiv rapoarte de lucru și/sau situații de lucrări sau alte documente similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate respectiv să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate în ordinea desfășurării lor, pe întreaga durată de desfășurare a contractului.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la capitolul III litera A) al prezentei - prestările de servicii efectuate de către prestatorul E SRL la nivelul trimestrului IV 2010 - sunt aplicabile și în ceea ce privesc aceleași cheltuieli cu serviciile de curățare terenuri de vegetație fermele ... și ... aferente anului 2012, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

Referitor la documentele de justificare a prestărilor de servicii efectuate de către prestatorul B SRL (servicii de consultanță și alte servicii profesionale de specialitate în toate sectoarele activităților desfășurate de către societate), societatea petentă nu deține documente justificative - rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, consultanță, analiză și evaluare sau orice alte materiale similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate respectiv să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate în ordinea desfășurării lor, pe întreaga durată de desfășurare a contractului și să se justifice serviciile achiziționate, necesitatea acestora în activitatea societății pentru obținerea de venituri impozabile.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la capitolul III litera A) al prezentei - justificarea cheltuielilor cu prestările de servicii efectuate de către prestatorul B SRL, aferente trimestrului IV 2010 - sunt aplicabile și în ceea ce privesc aceleași cheltuieli cu prestările de servicii efectuate de către prestatorul B SRL aferente anului 2012, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

Referitor la documentele de justificare a prestărilor de servicii efectuate lunar de către prestatorul C SRL (servicii de curățenie și întreținere a fermei avicole ...), societatea petentă nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea cheltuielilor aferente facturilor de prestări servicii, respectiv situații de lucrări, devize, recepții lucrări, rapoarte de activitate sau alte documente similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate.

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

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

Prin contestația formulată, petenta susține că prestatorul - C SRL și-a asumat obligația de a executa lucrări și de a presta servicii în agricultură, precum și servicii întreținere și curățare perimetru și hale Ferma Avicola

Pentru justificarea serviciilor facturate de C SRL, petenta a prezentat în susținerea contestației, atașat facturii de prestări servicii, un raport de lucrări care însă nu cuprinde cu relevanță conținutul operațiunii patrimoniale și datele aferente operațiunilor efectuate.

În raportul de lucrări prezentat, serviciile sunt evidențiate la modul general, respectiv o înșiruire de activități cu caracter general, sub forma unui tabel, numărul de ore lucrate și tariful/oră și valoarea, respectiv valoarea totală a serviciilor, fără ca, din analiza acestuia să se poată identifica prestarea efectivă a fiecărui serviciu facturat prin identificarea perioadei de realizare a serviciului și conținutul economic al operațiunilor, o descriere cuantificată a sarcinilor, respectiv volumul, cantitatea, unitate de măsură sau alte caracteristici ale serviciilor, eventuale consumuri de materiale utilizate, din care să rezulte dimensiunea și situația efectivă a lucrării executate sau a serviciului prestat, astfel încât să se justifice suma facturată, precum și numărul de ore lucrate în funcție de care s-a determinat valoarea totală a prestațiilor de servicii (ex.conform raportului de lucrări 01.01. - 31.01.2012 "curățat zapada din curte" ore lucrate 420, raportul de lucrări 01.02. - 29.02.2012 "curățat zapada din curte, măturat curte" ore lucrate 420, raportul de lucrări 01.03. - 31.03.2012 "curățat alei ferma, spălat pereți hale" ore

lucrate 440, raportul de lucrări 01.05. - 31.05.2012 “refăcut șanțuri alimentare ape” ore lucrate 468, raportul de lucrări 01.12. - 28.12.2012 “vopsire pereți hale exterior” ore lucrate 420, s.a.m.d.).

Se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **îndiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

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

Referitor la justificarea cheltuielilor cu achizițiile de îngrășăminte pentru sol, uree și alte produse chimice, în sumă de ... lei înregistrate în lunile mai și septembrie 2012, organele de inspecție fiscală au arătat că aceste produse au fost înregistrate pe cheltuieli în contabilitatea societății fără a exista o justificare cu privire la utilizarea acestora pentru activitatea societății în scopul obținerii de venituri, având în vedere că în acea perioadă societatea nu desfășura activități care ar necesita consum de astfel de produse.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la capitolul III litera B) al prezentei - justificarea cheltuielilor cu achizițiile de îngrășăminte pentru sol, uree și alte produse chimice, aferente lunii august 2011 - sunt aplicabile și în ceea ce privesc aceleași cheltuieli cu achizițiile de îngrășăminte pentru sol, uree și alte produse chimice aferente anului 2012, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

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

cheltuielilor nedeductibile fiscal, precum și neacordarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă în sumă de ... lei.

De asemenea, în cauza se va reține și jurisprudența națională invocată la Capitolul III litera A) și anume: Decizia nr.1325/2012, Decizia nr.1261/12.03.2014 emise de către Înalta Curte de Casație și Justiție, precum și Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel București și jurisprudența Curții Europene de Justiție cauza C-110/94 INZO.

Totodată, se rețin și aspectele potrivit cărora, în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, **motivele** de fapt și **de drept** pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

Se reține că taxa pe valoarea adăugată contestată de către petentă este în sumă de ... lei, ori, taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat exercitarea dreptului de deducere, aferentă operațiunile înregistrate, așa cum au fost ele detaliate în cuprinsul contestației, este în sumă de ... lei, conform Anexelor nr.1 și 5 la Raportul de inspecție fiscală.

Astfel, diferența de TVA în sumă de ... lei nu a făcut obiectul deciziei de impunere, societatea contestând eronat TVA în sumă de ... lei (aspect care va fi analizat ulterior de către organul de soluționare).

Din cele ce preced și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

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

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

se va respinge ca nemotivată contestația formulată, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

D. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile cu achizițiile de servicii în sumă totală de ... lei, considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2013 și pentru care s-a calculat de către petentă un impozit pe profit contestat în sumă de ... lei (... lei x 16 %) și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În fapt, în cursul anului 2013, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil suma totală de ... lei, reprezentând contravaloare achiziții de servicii, după cum urmează:

- servicii de curățenie și întreținere a fermei avicole ..., prestate de către C SRL

- servicii de consultanță, analiză și evaluare, prestate de către B SRL
- servicii de închiriere apartament, prestate de către A SRL și utilitățile aferente.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 și punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, reținând că suma totală de ... lei este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, întrucât pentru serviciile achiziționate, societatea nu deține documente justificative, din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, oportunitatea și necesitatea efectuării acestora, în raport cu obiectul de activitate și activitatea efectiv desfășurată de societate în perioada respectivă, pentru obținerea de venituri impozabile.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă serviciilor achiziționate.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

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

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare enumerate de legiuitor cu titlu exemplificative, în funcție de specificul prestării.

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

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

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

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

a) operațiuni taxabile;...”

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

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

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

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

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

Referitor la justificarea cheltuielilor cu serviciile de închiriere a unui apartament situat în Timișoara și utilitățile aferente, conform Contractului de închiriere încheiat cu A SRL, societatea nu a făcut dovada faptului că spațiul a fost închiriat pentru activitatea desfășurată, respectiv că prestările de servicii reprezintă costuri necesare activității și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, precum și criteriul efectuării achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile, criterii fundamentale ale deductibilității.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la capitolul III litera A) și B) al prezentei - justificarea cheltuielilor cu serviciile de închiriere aferente trimestrului IV 2010 și anului 2011 - sunt aplicabile și în ceea ce privesc aceleași cheltuieli cu serviciile de închiriere aferente anului 2013, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

Referitor la documentele de justificare a prestărilor de servicii efectuate de către prestatorul B SRL (servicii de consultanță și alte servicii profesionale de specialitate în toate sectoarele activităților desfășurate de către societate), societatea petentă nu deține documente justificative - rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, consultanță, analiză și evaluare sau orice alte materiale similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate respectiv să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate în ordinea desfășurării lor, pe întreaga durată de desfășurare a contractului și să se justifice serviciile achiziționate,

necesitatea acestora în activitatea societății pentru obținerea de venituri impozabile.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la capitolul III litera A) al prezentei - justificarea cheltuielilor cu prestările de servicii efectuate de către prestatorul B SRL, aferente trimestrului IV 2010 - sunt aplicabile și în ceea ce privesc aceleași cheltuieli cu prestările de servicii efectuate de către prestatorul B SRL aferente anului 2013, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

Referitor la documentele de justificare a prestărilor de servicii efectuate lunar de către prestatorul C SRL (servicii de curățenie și întreținere a fermei avicole ...), societatea petentă nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea cheltuielilor aferente facturilor de prestări servicii, respectiv situații de lucrări, devize, recepții lucrări, rapoarte de activitate sau alte documente similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate.

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

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

Prin contestația formulată, petenta susține că prestatorul - C SRL și-a asumat obligația de a executa lucrări și de a presta servicii în agricultură, precum și servicii întreținere și curățare perimetru și hale Ferma Avicola

Pentru justificarea serviciilor facturate de C SRL, petenta a prezentat în susținerea contestației, atașat facturii de prestări servicii, un raport de lucrări care însă nu cuprinde cu relevanță conținutul operațiunii patrimoniale și datele aferente operațiunilor efectuate.

În raportul de lucrări prezentat, serviciile sunt evidențiate la modul general, respectiv o înșiruire de activități cu caracter general, sub forma unui tabel, numărul de ore lucrate și tariful/oră și valoarea, respectiv valoarea totală a serviciilor, fără ca, din analiza acestuia să se poată identifica prestarea efectivă a fiecărui serviciu facturat prin identificarea perioadei de realizare a serviciului și conținutul economic al operațiunilor, o descriere cuantificată a sarcinilor, respectiv volumul, cantitatea, unitate de măsură sau alte caracteristici ale serviciilor, eventuale consumuri de materiale utilizate, din care să rezulte dimensiunea și situația efectivă a lucrării executate sau a serviciului prestat, astfel încât să se justifice suma facturată, precum și numărul de ore lucrate în funcție de care s-a determinat valoarea totală a prestațiilor de servicii (ex.conform raportului de lucrări 03.01. - 31.01.2013 "lucrări de întreținere Hale C1-C12, curățire - reparații pardoseli, degajarea

zăpezii între aleile fermei” ore lucrate 450, raportul de lucrări 01.02. - 28.02.2013 “lucrări de întreținere Hale C1-C6, curățire pereți hale, reparații pardoseli, îngrijire spațiu verde perimetru Ferma Avicolă, evacuare apă” ore lucrate 460, raportul de lucrări 01.04. - 30.04.2013 “lucrări de întreținere Hale C1-C6, curățire pereți hale, reparații pardoseli, îngrijire spațiu verde perimetru Ferma Avicolă, sistematizare șanțuri evacuare apă” ore lucrate 450, raportul de lucrări 01.09. - 30.09.2013 “lucrări de întreținere, curățenie alei, vopsire hale pereți hale C7-C10” ore lucrate 336, raportul de lucrări 01.10. - 31.10.2013 “vopsire hale pereți hale C11-C14” ore lucrate 440, s.a.m.d.).

Se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

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

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele invocate nu sunt de natură a proba necesitatea și prestarea efectivă a achizițiilor în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, precum și neacordarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă în sumă de ... lei.

De asemenea, în cauza se va reține și jurisprudența națională invocată la Capitolul III litera A) și anume: Decizia nr.1325/2012, Decizia nr.1261/12.03.2014 emise de către Înalta Curte de Casație și Justiție, precum și Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel București și jurisprudența Curții Europene de Justiție cauza C-110/94 INZO.

Totodată, se rețin și aspectele potrivit cărora, în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, **motivele** de fapt și **de drept** pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

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

Ori, impozitul pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală la nivelul anului 2013 a fost influențat de pierderea fiscală declarată de contribuabil și pe care acesta avea dreptul de o recupera.

Astfel, conform raportului de inspecție fiscală, la nivelul anului 2013, echipa de control a stabilit total cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei.

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

Ca urmare, la calculul impozitului pe profit suplimentar, echipa de inspecție fiscală a ținut cont de pierderea fiscală înregistrată la nivelul anului 2013, aceasta fiind recuperată integral din profitul anului 2013 și a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei aferent anului 2013 (... lei - ... lei = ... lei; ... lei x 16 % = ... lei).

Așa cum s-a reținut, cuantumul cheltuielilor contestate este de ... lei, astfel că, impozitul pe profit aferent, influențat de pierderea fiscală înregistrată, este în sumă de ... lei (... lei - ... lei = ... lei; ... lei x 16% = ... lei)

Iar, impozitul pe profit aferent anului 2013, contestat de către societatea contestatoare este în sumă de ... lei, fiind determinat de către petentă prin aplicarea cotei de 16% asupra cuantumului cheltuielilor contestate (fără a lua în calcul pierderea fiscală recuperată), respectiv ... lei x 16 % = ... lei.

Astfel, organul de soluționare constată că impozitul pe profit contestat în sumă de ... lei la nivelul anului 2013 (... lei - ... lei) nu a făcut obiectul Deciziei de impunere nr.F-CS ../27.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, societatea contestând eronat impozit pe profit în sumă de ... lei (aspect care va fi analizat ulterior de către organul de soluționare).

Din cele ce preced și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:(...)”

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

se va respinge ca nemotivată contestația formulată, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

E. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile cu achizițiile de bunuri și servicii în sumă totală de ... lei, considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2014 și pentru care s-a calculat de către petentă un impozit pe profit contestat în sumă de ... lei (... lei x 16 %) și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În fapt, în cursul anului 2014, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil suma de ... lei (conform Anexei nr.1 la Raportul de inspecție fiscală), reprezentând contravaloare achiziții de bunuri și servicii, după cum urmează:

- servicii de curățenie și întreținere a fermei avicole ..., prestate de către C SRL
- servicii de consultanță, analiză și evaluare, prestate de către B SRL
- servicii de închiriere apartament, prestate de către A SRL și utilitățile aferente
- paturi, saltele, mobilă de bucătărie.

Se reține că din totalul cheltuielilor în sumă de ... lei, mai sus detaliate, petenta contestă opinia organului de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea din punct de vedere al calculului impozitului pe profit aferent anului 2014, a cheltuielilor susținute de către X SRL în sumă totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 și punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, reținând că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, întrucât pentru serviciile achiziționate, societatea nu deține documente justificative, din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, oportunitatea și necesitatea efectuării acestora, în raport cu obiectul de activitate și activitatea efectiv desfășurată de societate în perioada respectivă, pentru obținerea de venituri impozabile, iar bunurile achiziționate sunt cheltuieli neefectuate în scopul realizării de venituri pentru societate.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

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

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare enumerate de legiuitor cu titlu exemplificative, în funcție de specificul prestării.

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

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

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

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

a) operațiuni taxabile;...”

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

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

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

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

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

Referitor la justificarea cheltuielilor cu serviciile de închiriere a unui apartament situat în Timișoara și utilitățile aferente, conform Contractului de

închiriere încheiat cu A SRL, societatea nu a făcut dovada faptului că spațiul a fost închiriat pentru activitatea desfășurată, respectiv că prestările de servicii reprezintă costuri necesare activității și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, precum și criteriul efectuării achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile, criterii fundamentale ale deductibilității.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la capitolul III litera A) și B) al prezentei - justificarea cheltuielilor cu serviciile de închiriere aferente trimestrului IV 2010 și anului 2011 - sunt aplicabile și în ceea ce privesc aceleași cheltuieli cu serviciile de închiriere aferente anului 2014, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

Referitor la documentele de justificare a prestărilor de servicii efectuate de către prestatorul B SRL (servicii de consultanță și alte servicii profesionale de specialitate în toate sectoarele activităților desfășurate de către societate), societatea petentă nu deține documente justificative - rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, consultanță, analiză și evaluare sau orice alte materiale similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate respectiv să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate în ordinea desfășurării lor, pe întreaga durată de desfășurare a contractului și să se justifice serviciile achiziționate, necesitatea acestora în activitatea societății pentru obținerea de venituri impozabile.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la capitolul III litera A) al prezentei - justificarea cheltuielilor cu prestările de servicii efectuate de către prestatorul B SRL, aferente trimestrului IV 2010 - sunt aplicabile și în ceea ce privesc aceleași cheltuieli cu prestările de servicii efectuate de către prestatorul B SRL aferente anului 2014, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

Referitor la documentele de justificare a prestărilor de servicii efectuate lunar de către prestatorul C SRL (servicii de curățenie și întreținere a fermei avicole ...), societatea petentă nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea cheltuielilor aferente facturilor de prestări servicii, respectiv situații de lucrări, devize, recepții lucrări, rapoarte de activitate sau alte documente similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate.

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

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

Prin contestația formulată, petenta susține că prestatorul - C SRL și-a asumat obligația de a executa lucrări și de a presta servicii în agricultură, precum și servicii întreținere și curățare perimetru și hale Ferma Avicola

Pentru justificarea serviciilor facturate de C SRL, petenta a prezentat în susținerea contestației, atașat facturii de prestări servicii, un raport de lucrări care însă nu cuprinde cu relevanță conținutul operațiunii patrimoniale și datele aferente operațiunilor efectuate.

În raportul de lucrări prezentat, serviciile sunt evidențiate la modul general, respectiv o înșiruire de activități cu caracter general, sub forma unui tabel, numărul de ore lucrate și tariful/oră și valoarea, respectiv valoarea totală a serviciilor, fără ca, din analiza acestuia să se poată identifica prestarea efectivă a fiecărui serviciu facturat prin identificarea perioadei de realizare a serviciului și conținutul economic al operațiunilor, o descriere cuantificată a sarcinilor, respectiv volumul, cantitatea, unitate de măsură sau alte caracteristici ale serviciilor, eventuale consumuri de materiale utilizate, din care să rezulte dimensiunea și situația efectivă a lucrării executate sau a serviciului prestat, astfel încât să se justifice suma facturată, precum și numărul de ore lucrate în funcție de care s-a determinat valoarea totală a prestărilor de servicii (ex.conform raportului de lucrări 06.01. - 31.01.2014 “vopsire pereți hale exterior C15-C16” ore lucrate 210, raportul de lucrări 03.02. - 28.02.2014 “asamblat silozuri pentru hale pui, curățenie hale C1-C6 - mici reparații la pereți și tavan” ore lucrate 340, raportul de lucrări 01.04. - 30.04.2014 “asamblat silozuri pentru hale pui” ore lucrate 230, raportul de lucrări 01.07. - 31.07.2014 “asamblat silozuri pentru hale găini” ore lucrate 312, raportul de lucrări 01.08. - 31.08.2014 “lucrări de sistematizare alei, spațiu verde” ore lucrate 240, raportul de lucrări 01.09. - 30.09.2014 “lucrări de refacere canale de evacuare apă, lucrări de sistematizare alei, spațiu verde” ore lucrate 350, s.a.m.d.).

Se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **îndiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Învederăm că societatea petentă avea dreptul de a înregistra cheltuieli cu prestări servicii în cuantumul pe care îl considera necesar pentru desfășurarea în bune condiții a activității sale, dar din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli sunt deductibile doar dacă sunt justificate cu documentele

prevăzute expres la art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, coroborate cu pct.48 al titlului II din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, deținerea unui contract fiind una din condiții, dar nu singura.

Referitor la justificarea cheltuielilor cu achizițiile de paturi, saltele și mobilă de bucătărie, în sumă de totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, înregistrate în luna martie 2014, organele de inspecție fiscală au arătat că petenta nu deține documente justificative - procese verbale de dare în folosință pentru bunurile achiziționate sau alte documente din care să rezulte sau care să ateste faptul că aceste bunuri au fost utilizate justificat în folosul F Romania SRL, în scopul obținerii de venituri impozabile.

Potrivit doctrinei, bunurile și serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului. Societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente probatorii din care să rezulte că achizițiile de paturi, saltele și mobilă de bucătărie, bunuri care nu sunt specifice activității desfășurate, reprezintă costuri necesare activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, precum și criteriul efectuării achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile, criterii fundamentale ale deductibilității.

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

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

În motivarea contestației, petenta susține că bunurile au fost necesare dotării unor spații din incinta Fermei Avicole ..., respectiv dormitoare și bucătărie, invocând în esență că destinația pentru care a fost necesar a fi achiziționate a constat în cazarea personalului societății, pentru desfășurarea activităților în cadrul societății pe durata implementării investiției la Ferma Avicolă ..., având în vedere că forța de muncă necesară era disponibilă numai în localitățile Timișoara și Lugoj.

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

Simpla enunțare a faptului că *“aceste produse achiziționate de la diverși furnizori au fost necesare și esențiale pentru ducerea la bun sfârșit a*

investiției demarate la ... și implicit, prin punerea acesteia în funcțiune și exploatarea investiției, pentru realizarea obiectului de activitate al X SRL, și ca atare cheltuielile precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă au fost destinate susținerii și derulării activităților economice ale societății” nu echivalează cu o motivare în fapt și drept a contestației, și nu se pot substitui documentelor probatorii.

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

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

În acest sens, susținerile societății contestatoare reprezintă doar afirmații “*pro causa*”, combătute prin lipsa mijloacelor de probă cu care să dovedească cele afirmate respectiv, petenta nu a prezentat nicio dovadă că bunurile au fost ulterior achiziționării, utilizate la dotarea unor spații cu destinația de dormitoare și bucătărie și nici că acestea erau necesare pentru cazarea personalului, ca obligație asumată de societate prin contractele de muncă, dovezi din care să rezulte modul în care au fost înregistrate în gestiunea societății, dacă au fost considerate mijoace fixe sau obiecte de inventar, dacă asupra lor s-a calculat amortizare sau uzură, modul în care au fost date în folosință, corelarea acestor bunuri cu numărul de persoane cărora le-au fost destinate, perioada în care au fost utilizate în scopul precizat, etc., documente probatorii din care să rezulte că achizițiile de paturi, saltele și mobilă de bucătărie, bunuri care nu sunt specifice activității desfășurate, reprezintă costuri necesare activității sale, fiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, precum și criteriul efectuării achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile, criterii fundamentale ale deductibilității.

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele invocate nu sunt de natură a proba necesitatea și prestarea efectivă a achizițiilor în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, precum și neacordarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă în sumă de ... lei.

De asemenea, în cauza se va reține și jurisprudența națională invocată la Capitolul III litera A) și anume: Decizia nr.1325/2012, Decizia nr.1261/12.03.2014 emise de către Înalta Curte de Casație și Justiție, precum și Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel București și jurisprudența Curții Europene de Justiție cauza C-110/94 INZO.

Totodată, se rețin și aspectele potrivit cărora, în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, **motivele** de fapt și **de drept** pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

În subsidiar, se reține că așa cum s-a arătat mai sus, petenta contestă opinia organului de inspecție fiscală cu privire la diminuarea masei profitului impozabil aferent anului 2014 cu contravaloarea cheltuielilor susținute de către X SRL în sumă totală de ... lei, precum și neacordarea exercitării dreptului de deducere al TVA în sumă de ... lei.

Totodată, se reține că petenta a contestat diminuarea masei profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor susținute cu achiziționarea bunurilor mai sus indicate (paturi, saltele și mobilă de bucătărie) în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Ori, cheltuielilor cu achizițiile de paturi, saltele și mobilă de bucătărie, sunt în sumă de totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei, conform Anexei nr.1 la Raportul de inspecție fiscală.

Astfel, masa profitului impozabil fost diminuată cu cheltuielile în sumă de ... lei, iar taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat exercitarea dreptului de deducere este în sumă de ... lei.

Ca urmare, diferența de TVA în sumă de ... lei (... lei - ... lei) nu a făcut obiectul deciziei de impunere, (aspect care va fi analizat ulterior de către organul de soluționare).

De asemenea, diferența de impozit pe profit în sumă de ... lei (... lei - ... lei = ... lei; ... lei x 16 % = ... lei), nu a făcut obiectul deciziei de impunere, (aspect care va fi analizat ulterior de către organul de soluționare).

Cheltuielile în sumă de ... lei sunt incluse în totalul cheltuielilor contestate de ... lei, precum și TVA în sumă de ... lei este inclusă în totalul TVA contestată de ... lei.

Din cele ce preced și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:(...)”

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

se va respinge ca nemotivată contestația formulată, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (... lei - ... lei) și TVA în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

F. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile cu achizițiile de servicii în sumă totală de ... lei, considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2015 și pentru care s-a calculat de către petentă un impozit pe profit contestat în sumă de ... lei (... lei x 16%) și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În fapt, în cursul anului 2015, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil suma de ... lei (conform Anexei nr.1 la Raportul de inspecție fiscală), reprezentând contravaloare achiziții servicii, după cum urmează:

- servicii de curățenie și întreținere a fermei avicole ..., prestate de către C SRL
- servicii de consultanță, analiză și evaluare, prestate de către B SRL
- servicii de închiriere apartament, prestate de către A SRL și utilitățile aferente.

Se reține că din totalul cheltuielilor în sumă de ... lei, mai sus detaliate, petenta contestă opinia organului de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea din punct de vedere al calculului impozitului pe profitul aferent anului 2015, a cheltuielilor susținute de către X SRL în sumă totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei, după cum urmează:

- servicii de curățenie și întreținere a fermei avicole ..., prestate de către C SRL
- servicii de închiriere apartament, prestate de către A SRL și utilitățile aferente.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 și punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, reținând că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, întrucât pentru serviciile achiziționate, societatea nu deține documente justificative, din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, oportunitatea și necesitatea efectuării acestora, în raport cu obiectul de activitate și activitatea efectiv desfășurată de societate în perioada respectivă, pentru obținerea de venituri impozabile.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă serviciilor achiziționate.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării

acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

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

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare enumerate de legiuitor cu titlu exemplificative, în funcție de specificul prestării.

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

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

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

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

a) operațiuni taxabile;...”

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

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

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

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

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

Referitor la justificarea cheltuielilor cu serviciile de închiriere a unui apartament situat în Timișoara și utilitățile aferente, conform Contractului de închiriere încheiat cu A SRL, societatea nu a făcut dovada faptului că spațiul a fost închiriat pentru activitatea desfășurată, respectiv că prestările de servicii reprezintă costuri necesare activității și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, precum și criteriul efectuării achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile, criterii fundamentale ale deductibilității.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la capitolul III litera A) și B) al prezentei - justificarea cheltuielilor cu serviciile de închiriere aferente trimestrului IV 2010 și anului 2011 - sunt aplicabile și în ceea ce privesc aceleași cheltuieli cu serviciile de închiriere aferente anului 2015, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

Referitor la documentele de justificare a prestărilor de servicii efectuate lunar de către prestatorul C SRL (servicii de curățenie și întreținere a fermei avicole ...), societatea petentă nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea cheltuielilor aferente facturilor de prestări servicii, respectiv situații de lucrări, devize, recepții lucrări, rapoarte de activitate sau alte documente similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate.

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

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

Prin contestația formulată, petenta susține că prestatorul - C SRL și-a asumat obligația de a executa lucrări și de a presta servicii în agricultură, precum și servicii întreținere și curățare perimetru și hale Ferma Avicola

Pentru justificarea serviciilor facturate de C SRL, petenta a prezentat în susținerea contestației, atașat facturii de prestări servicii, un raport de lucrări care însă nu cuprinde cu relevanță conținutul operațiunii patrimoniale și datele aferente operațiunilor efectuate.

În raportul de lucrări prezentat, serviciile sunt evidențiate la modul general, respectiv o înșiruire de activități cu caracter general, sub forma unui tabel, numărul de ore lucrate și tariful/oră și valoarea, respectiv valoarea totală a serviciilor, fără ca, din analiza acestuia să se poată identifica prestarea efectivă a fiecărui serviciu facturat prin identificarea perioadei de

realizare a serviciului și conținutul economic al operațiunilor, o descriere cuantificată a sarcinilor, respectiv volumul, cantitatea, unitate de măsură sau alte caracteristici ale serviciilor, eventuale consumuri de materiale utilizate, din care să rezulte dimensiunea și situația efectivă a lucrării executate sau a serviciului prestat, astfel încât să se justifice suma facturată, precum și numărul de ore lucrate în funcție de care s-a determinat valoarea totală a prestațiilor de servicii (ex.conform raportului de lucrări 02.03. - 31.03.2015 “lucrări de curățenie, igienizare halele de găini, colectare ouă” ore lucrate 355, raportul de lucrări 01.05. - 31.05.2015 “Servicii administrative: arhivarea documentelor originale ale societății (...), organizarea și ordonarea documentelor de gestiune și transmiterea lor către departamentul economic (...), verificarea datelor transmise de departamentele financiar-contabile (...), centralizarea situațiilor financiar-contabile, recepționează și arhivează toate documentele primare (...). Servicii tehnice: gestionarea situației tehnice a echipamentelor și instalațiilor de lucru, asigurarea consultanței în vederea menținerii stării tehnice optime a tuturor echipamentelor și instalațiilor de lucru, suport acordat beneficiarului în gestionarea propriilor angajați din departamentul tehnic (...), suport acordat beneficiarului în evaluarea unor furnizori de piese de schimb (...), precum și a unor furnizori de asistență tehnică (...), verificarea consumurilor de energie electrică, (...) aferent echipamentelor și utilajelor beneficiarului, asigurarea întocmirii corecte și complete a documentelor aferente atât achiziției cât și consumului acestor produse”, raportul de lucrări 01.07. - 31.07.2015 “Servicii administrative: (...). Servicii tehnice: (...), Servicii vaccinare pui”, raportul de lucrări 01.08. - 31.08.2015 “Servicii administrative: (...). Servicii tehnice: (...)”, raportul de lucrări 01.10. - 31.10.2015 “Servicii tehnice: (...), Servicii vaccinare + transfer pui”, raportul de lucrări 01.11. - 30.07.2015 “Servicii tehnice: (...). Servicii colectare - zilier”, raportul de lucrări 01.12. - 31.07.2015 “Servicii tehnice: (...). Servicii colectare zilier”.

În cazul raportului de lucrări 02.03. - 31.03.2015 “lucrări de curățenie, igienizare halele de găini, colectare ouă” ore lucrate 355, se reține că factura a fost emisă pentru o valoare impozabilă de 13.125 lei calculată la un număr de 525 ore lucrate, iar prin raportul de lucrări s-a reținut o valoare de 8.875 lei calculată la un număr de 355 ore lucrate.

Se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

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

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele invocate nu sunt de natură a proba necesitatea și prestarea efectivă a achizițiilor în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, precum și neacordarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă în sumă de ... lei.

De asemenea, în cauza se va reține și jurisprudența națională invocată la Capitolul III litera A) și anume: Decizia nr.1325/2012, Decizia nr.1261/12.03.2014 emise de către Înalta Curte de Casație și Justiție, precum și Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel București și jurisprudența Curții Europene de Justiție cauza C-110/94 INZO.

Totodată, se rețin și aspectele potrivit cărora, în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, **motivele** de fapt și **de drept** pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

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

Ori, la nivelul anului 2015, organele de inspecție fiscală nu au determinat impozit pe profit suplimentar, în urma recalculării rezultatului fiscal pentru anul 2015 a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate cu suma de ... lei și au determinat o pierdere fiscală pentru care societatea are dreptul de o recupera, respectiv pierdere fiscală recalculată în sumă de ... lei.

Astfel, organul de soluționare constată că impozitul pe profit contestat în sumă de ... lei la nivelul anului 2015 nu a făcut obiectul Deciziei de impunere nr.F-CS .../27.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la

persoane juridice, societatea contestând eronat impozit pe profit în sumă de ... lei (aspect care va fi analizat ulterior de către organul de soluționare).

Din cele ce preced și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:(...)”

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

se va respinge ca nemotivată contestația formulată pentru TVA în sumă de ... lei.

G. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile cu achizițiile de servicii în sumă totală de ... lei și pentru care s-a calculat de către petentă un impozit pe profit aferent anului 2016, contestat, în sumă de ... lei (... lei x 16%) și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În fapt, în perioada ianuarie - martie 2016, societatea a înregistrat achiziții de servicii de închiriere apartament, prestate de către A SRL și utilitățile aferente, în sumă totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Urmare verificării, în temeiul prevederilor art.297 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă serviciilor achiziționate, reținând că petenta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte, sau care să ateste faptul cert că aceste servicii au fost utilizate și efectuate pentru societate în folosul operațiunilor sale taxabile, necesitatea și oportunitatea acestor servicii de închiriere apartament și utilități la perioada la care au fost efectuate.

În drept, materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, care precizează:

Art.297 *“Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

a) operațiuni taxabile; (...)”

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

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

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

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

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, referitor la justificarea cheltuielilor cu serviciile de închiriere a unui apartament situat în Timișoara și utilitățile aferente, conform Contractului de închiriere încheiat cu A SRL, societatea nu a făcut dovada faptului că spațiul a fost închiriat pentru activitatea desfășurată, respectiv că prestările de servicii reprezintă costuri necesare activității și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile, criteriu fundamental al deductibilității.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la capitolul III litera A) și B) al prezentei - justificarea cheltuielilor cu serviciile de închiriere aferente trimestrului IV 2010 și anului 2011 - sunt aplicabile și în ceea ce privesc aceleași cheltuieli cu serviciile de închiriere aferente anului 2016, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele invocate nu sunt de natură a proba necesitatea și prestarea efectivă a achizițiilor în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă în sumă de ... lei.

Totodată, se rețin și aspectele potrivit cărora, în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte

elemente necesare, **motivele** de fapt și **de drept** pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

Referitor la modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată contestată, efectuat de către petentă, organul de soluționare constată că TVA a fost determinată prin aplicarea cotei de 24% asupra cuantumului cheltuielilor contestate, respectiv ... lei x 24% = ... lei.

Ori, taxa pe valoarea adăugată aferentă pentru care nu s-a acordat exercitarea dreptului de deducere, conform Anexei nr.1 la Raportul de inspecție fiscală, poziții nr.274 - 279, este în sumă de ... lei.

Astfel, diferența de TVA în sumă de ... lei nu a făcut obiectul deciziei de impunere, societatea contestând eronat TVA în sumă de ... lei (aspect care va fi analizat ulterior de către organul de soluționare).

Totodată, se reține că petenta consideră că suma de ... lei a fost în mod eronat încadrată ca fiind cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2016.

Ori, suma de ... lei reprezentând baza impozabilă aferentă TVA pentru care nu s-a acordat exercitarea dreptului de deducere pentru anul 2016, nu a fost inclusă în baza impozabilă aferentă impozitului pe profit, perioada supusă verificării impozitului pe profit fiind 01.10.2010 - 31.12.2015.

Astfel, impozitul pe profit calculat de către petentă în sumă de ... lei (... lei x 16%), contestat, nu a făcut obiectul deciziei de impunere, societatea contestând eronat un impozitul pe profit în sumă de ... lei (aspect care va fi analizat ulterior de către organul de soluționare).

Din cele ce preced și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:(...)”

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

se va respinge ca nemotivată contestația formulată, pentru TVA în sumă de ... lei.

H. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei, diferența dintre impozitul pe profit contestat și determinat de către petentă în sumă de ... lei și impozitul pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală în sumă de ... lei, precum și TVA în sumă de ... lei, diferența dintre TVA contestată și determinată de către petentă în sumă de ... lei și TVA stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală în sumă de ... lei.

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

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

b) obiectul contestației; (...)

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

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

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

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

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

Față de cele prezentate în cuprinsul capitolului III literele A) - G) al prezentei, cu privire la obligațiile fiscale principale de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, contestate în mod eronat de către petentă, și în condițiile în care, prin Decizia de impunere nr.F-CS .../27.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, nu s-a stabilit impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și TVA suplimentară în sumă de ... lei, rezultă că, pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei, precum și pentru TVA în sumă de ... lei, contestația formulată urmează a fi *respinsă ca fără obiect*, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.c) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Ordinului președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1. Admiterea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-CS .../27.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de către A.J.F.P Caraș-Severin - Activitatea de inspecție fiscală,

pentru suma de ... **lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr.F-CS .../27.03.2017, pentru această sumă.

2. Respingerea ca fără obiect a contestației pentru suma de ... **lei**, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată,

care nu au făcut obiectul Deciziei de impunere nr.F-CS .../27.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de către A.J.F.P Caraș-Severin - Activitatea de inspecție fiscală.

3. Respingerea ca nedepusă în termen a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-CS .../27.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de către A.J.F.P Caraș-Severin - Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma de ... **lei**, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

4. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-CS .../27.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de către A.J.F.P Caraș-Severin - Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma de ... **lei**, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

5. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-CS .../27.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de către A.J.F.P Caraș-Severin - Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma de ... **lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la:

- X SRL

- A.J.F.P.Caraș-Severin - Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

Director General