

DECIZIA nr. 4036 / 29.08.2018

privind contestația formulată de Societatea AP S.R.L., înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../02.02.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad-Inspecție Fiscală cu adresa nr. ARG_AIF .../23.01.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../02.02.2018, asupra contestației formulate de

Societatea AP S.R.L.,
CIF: ...
Cu sediul în ...

înregistrată la A.J.F.P. Arad-Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF .../19.01.2018 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../02.02.2018.

Petenta AP S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere nr. F-AR .../24.11.2017 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../24.11.2017.

Referitor la suma contestată, din totalul sumei de ... lei stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată, petenta contestă doar suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit;
- ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, dl. BP în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-AR .../24.11.2017 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../24.11.2017, respectiv la data de 15.12.2017 sub semnătură, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

I. Petenta AP S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere nr. F-AR .../24.11.2017 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../24.11.2017, pentru suma de ... lei, reprezentând: ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și ... lei impozit pe profit, pentru următoarele motive:

1. Referitor la constatarea de către organele fiscale că petenta a dedus cheltuieli cu servicii reprezentând contravaloarea unui studiu geotehnic pentru un teren situat în localitatea, în valoare de lei, cu TVA lei, conform facturii nr./21.05.2012, petenta arată că:

- are încheiat contract de prestări servicii cu prestatorul SC .. A SRL privind efectuarea studiului geotehnic;

- exista încheiat un contract de comodat între proprietarul terenului și SC AP SRL;

- în perioada 2005-2006 SC AP SRL a avut sediul social în această locație, cunoașcând deci potențialul zonei.

- Prin efectuarea acestui studiu s-a dorit construcția unei noi clădiri în vederea deschiderii unui punct de lucru în această viitoare locație, având în vedere existența forței de muncă, intenția petentei fiind aceea de a realiza activitate conform obiectului de activitate, în scopul realizării de venituri impozabile și operațiuni taxabile. Proiectul a fost oprit pentru moment, datorită faptului că nu s-a finalizat planul urbanistic zonal.

Petenta consideră deductibile cheltuielile efectuate cât și TVA dedus, acestea încadrându-se în prevederile art. 21 alin. 2 lit. j care dispune: *"Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și - cheltuielile de cercetare, precum și cheltuielile de dezvoltare care NU îndeplinesc condițiile de a fi recunoscute ca immobilizări necorporale din punct de vedere contabil. "*

În acest sens, petenta invocă prevederile art. 127 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, pct. 3 alin. (1) și (4) din Normele de aplicare a Codului fiscal, pct. 45 alin. (6) din Normele de aplicare a Codului fiscal, art. 145 alin. (1) și alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, art. 1... alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, art. 105 alin. (1) din Codul procedură fiscală, pe care le și citează în cuprinsul contestației.

2. Referitor la constatarea de către organele fiscale că petenta a înregistrat o serie de cheltuieli deducând și TVA aferent facturilor, considerate a fi efectuate pentru imobilul de domiciliu al asociatului petentei, care nu a fost utilizat de petentă, facturi pe care le redă într-un tabel, astfel: pentru anul 2012 baza fiind lei și TVA lei, iar pentru anul 2013: baza fiind lei și TVA lei.

Conform prevederilor art. 21 alin. 3 lit 1 din Codul Fiscal:

"Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată :

1) cheltuieli pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu situate în localitatea unde se afla sediul social sau unde societatea are sedii secundare, deductibile în limita suprafețelor corespunzătoare suprafețelor construite care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10 % "

Astfel, petenta consideră deductibile în proporție de 90% aceste cheltuieli și TVA, având în vedere că imobilul este utilizat pentru cazarea ocazională a salariaților și pentru repausul zilnic, luarea prânzului etc., parterul imobilului fiind locuința de domiciliu al asociaților societății, iar etajul fiind utilizat în interesul activității societății.

Având în vedere procentul de 90 % din totalul cheltuielilor și al TVA considerat deductibil, în opinia petentei, este următoarea situație: pentru anul 2012 baza fiind lei și TVA lei, iar pentru anul 2013: baza fiind lei și TVA lei.

Prin urmare, petenta consideră ca impozitul pe profit stabilit suplimentar și TVA colectat se reduce astfel: pentru anul 2012 baza fiind lei și TVA lei, iar pentru anul 2013: baza fiind lei și TVA lei.

3. Referitor la constatarea de către organele fiscale că petenta a înregistrat o serie de cheltuieli deducând și TVA aferent facturilor, considerate a fi efectuate pentru imobile care nu ar fi fost utilizate de societate, în speța fiind vorba de investiția de pe str.

Petenta prezintă într-un tabel facturile în cauză, rezultând: pentru anul 2012: o baza de lei și TVA lei, pentru anul 2014: o baza de lei și TVA lei, pentru anul 2015: o baza de 0 lei și TVA lei, iar pentru anul 2016: o baza de 0 lei și TVA lei, rezultând o bază totală de lei și TVA lei.

Referitor la imobilul construit pe str., petenta arată că deține autorizație de construire nr./08.12.2014 emisa pe numele firmei, și contracte de prestări servicii cu toți furnizorii de servicii.

SC M SRL a realizat proiectarea imobilului, SC SRL a realizat construcția și SC a realizat demolarea construcției vechi.

De asemenea, cu privire la acest imobil, petenta arată că mai deține:

- Contract de închiriere nr. .../20.11.2017 privind închirierea imobilului la data finalizării lui, ceea ce demonstrează intenția de a obține venituri impozabile în favoarea societății SC AP SRL din exploatarea imobilului

- Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 292 alin. 2 lit. E din Codul Fiscal, depus la AJFP Arad sub nr. .../22.11.2017

Astfel că, în opinia petentei, în mod eronat organele de control au încadrat operațiunea la art. 21 alin. 4 lit. m *„servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării în scopul desfasurării activității și pentru care nu sunt încheiate contracte”*, și au considerat ca: *„la adresa la care este situat acest imobil societatea nu a deschis puncte de lucru, nu a declarat sedii secundare și nu a prezentat alte documente din care să rezulte faptul că imobilul respectiv este utilizat în cadrul activităților economice”*.

Petenta arată că nu a realizat recepția finală a imobilului, acesta fiind în stadiu de „construcție în roșu”, fapt pentru care nu se poate deschide un punct de lucru al societății.

În opinia petentei, justificarea intenției persoanei impozabile de a realiza operațiuni cu drept de deducere conform art. 145 alin. 2 din Codul fiscal, în materie de TVA, a fost confirmată, situație în care are drept de deducere a TVA aferent investițiilor realizate la acest imobil.

Motivația organului fiscal ignoră în totalitate practica Curții Europene de Justiție ale cărei decizii fac corp comun cu prevederile Directivei Europene de TVA și care sunt obligatorii pentru toate instanțele și autoritățile din statele member, edificatoare, în acest sens, fiind: C-37/95 Belgische Staat v. Gent Coal Terminal NV, C-10/94 Intercommunale voor zeevaterrontziling (INZO) v. Belgian State and C-268/83 D.A. Rompelman and E.A. Rompelman - Van Deelen v. Minister van Financien, în care Curtea Europeană de Justiție a considerat ca încă de la momentul efectuării primei investiții persoana impozabilă inițiază o activitate economică. Astfel, deciziile Curții în aceste cazuri au fost că TVA plătită pentru acțiuni premergătoare unei activități economice poate fi dedusă de către persoana impozabilă, chiar și în cazul în care nu s-au obținut venituri.

Acțiunea premergătoare activității economice generatoare de venituri este construirea imobilului care urmează, după finalizare, a fi folosit în scopul obiectului principal de activitate al societății - închirierea către terți în scopul realizării de venituri și implicit de operațiuni taxabile, rezultând astfel intenția petentei de a realiza operațiuni economice taxabile din punctul de vedere al TVA și implicit dreptul de a deduce taxa aferentă realizării obiectivului de investiții.

Pentru toate aceste motive petenta consideră că la data inspecției fiscale sunt îndeplinite toate condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere a taxei în perioada fiscală de declarare și că nu se justifică aplicarea de către inspectorii fiscali a dispozițiilor art. 301 alin. 2 din Codul fiscal, în sensul că poate deduce taxa prin decontul de TVA atunci când investiția va genera venituri.

4. În ceea ce privește situația cheltuielilor de cazare și TVA aferent, petenta arată că, în opinia organelor de control, deplasările efectuate de către asociații societății, au fost încadrate la art. 21 alin. 4 lit m): *"cheltuieli cu servicii de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii. Pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte"*.

În fapt, aceste deplasări reprezintă, conform memoriului întocmit de către administratorul societății la fiecare deplasare în parte (la fiecare factura de cazare) întâlniri cu furnizori sau clienți ai societății, apreciind că cheltuielile au fost efectuate cu respectarea prevederilor art. 21 alin. 2 lit. i din Codul Fiscal: *"Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și cheltuieli pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente participarea la misiuni de afaceri"* și ca urmare aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal precum și TVA aferent.

5. Referitor la factura emisă de „... Birou Individual Arhitectura”, petenta arată că în RIF la pag 14 punctul IV este prezentată situația conform căreia factura nr. .../14.07.2016 emisă de către ... Birou Individual Arhitectura, este nedeductibilă întrucât reprezintă doar 50 % din totalul prevăzut în contractul nr. .../2016. Factura este în suma de ... lei.

Cu toate ca pe factura scrie 50 % avans, lucrarea a fost refacturata către clientul SC LR SRL prin factura nr .../21.06.2016 in suma de ... lei (inclusiv TVA), suma care a fost inregistrata pe venituri, astfel că, în opinia petentei, suma de ... lei este cheltuiala deductibila, cu atât mai mult cu cât furnizorul fiind o întreprindere individuala isi inregistreaza veniturile la data incasarii lor deci in luna august 2016.

6. Referitor la relațiile de afiliere, petenta SC AP SRL arată că in luna ianuarie 2015 a emis către SC AS SRL următoarele facturi:

- Fct nr./15.01.2015 - baza si TVA in suma de
- Fct nr./15.01.2015 -baza si TVA in suma de
- Fct nr./15.01.2015 - baza si TVA in suma de

In aceea perioada societatea aplica TVA la incasare.

Conform opiniei organelor de control societățile sunt societăți afiliate, încadrând operațiunile la art. 7 alin. 1 pct. 21 lit. c din Legea 571/2003, a fost stabilit un TVA colectat suplimentar de lei aferent lunii ianuarie 2015.

Petenta afirmă că asa cum s-a declarat si cu ocazia discuției finale, administratorii si asociații celor doua societăți sunt persoane fizice diferite, neexistând nici un fel de control fiscal sau de alta natura între societăți, astfel că, în opinia petentei, operațiunile nu se incadreaza in prevederile art. 7 alin. pct. 21 lit c din Legea 571/2003, situație in care este nelegala stabilirea TVA suplimentara in suma de lei.

Pe cale de consecință, petenta solicită admiterea contestației, anularea în parte a actului administrativ atacat și pe cale de consecință, exonerarea de la plata următoarelor sume: ... lei reprezentând impozit pe profit și ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Împreună cu contestația formulată, petenta a depus în fotocopie următoarele documente: decizia de impunere nr. F-AR .../24.11.2017 și raportul de inspecție fiscală nr. .../24.11.2017, contract de inchiriere nr. .../20.11.2017 încheiat între petentă și E SRL, certificat de înregistrare fiscală, autorizație construire nr./08.12.2014, Comunicarea privind începerea execuției lucrărilor înregistrată la Inspectoratul Teritorial în Construcții Arad sub nr./12.10.2015.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-AR .../24.11.2017 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../24.11.2017 de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în evidenta contabila contravaloarea unor facturi de achiziții de la diverse firme, reprezentând contravaloarea unor prestări servicii și achiziții de bunuri, pe care le-a considerat cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi, astfel:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit, perioada verificata fiind 01/01/2012-31/12/2016, organele de inspecție fiscală au stabilit

suplimentar un impozit pe profit în sumă totală de lei, din care petenta contestă numai suma de ... lei.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată fiind 01/01/2012-31/12/2016, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, din care petenta contestă numai suma de ... lei.

Deoarece petenta contestă parțial Decizia de impunere nr. F-AR .../24.11.2017, vom face referire numai la constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește sumele contestate de petentă.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în contabilitate, în cadrul cheltuielilor deductibile la calculul impozitului pe profit, și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturi emise de către diverși furnizori de materiale de construcții și de servicii în domeniul construcțiilor, bunuri și servicii care au fost utilizate pentru imobile care nu au fost destinate activității economice a societății și anume:

1. Petenta a înregistrat în evidența sa contabilă cheltuieli cu servicii reprezentând contravaloarea unui studiu geotehnic pentru un teren situat în loc. - acest teren fiind proprietatea societății "A 2" SRL;

2. Petenta a înregistrat în evidența sa contabilă cheltuieli privind servicii de reabilitare terasă lemn și lucrări de întreținere gard și terasă facturate de PFA ... - aceste servicii fiind realizate la imobilul situat în De asemenea, a înregistrat cheltuieli privind servicii de reabilitare anexă facturate de .. A SRL și servicii de înlocuire gard lemn facturate de PFA ... - aceste servicii au fost realizate la imobilul situat în, domiciliul asociaților petentei.

Din verificarea efectuată de către organele de inspecție fiscală asupra documentelor puse la dispoziție de către petentă, au constatat că asociații societății "AP" SRL au domiciliul la, iar petenta nu are declarat punct de lucru și nici sediu secundar la această adresă, și nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

3. În perioada verificată, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă cheltuieli privind proiecte tehnice în domeniul construcției destinate unui imobil situat în loc., astfel:

Conform contractului nr. .../20.03.2012 încheiat între SC ".... M" SRL în calitate de prestator și SC "AP" SRL în calitate de beneficiar, obiectul contractului îl constituie "întocmire proiect tehnic și obținere autorizație de construire pentru investiția: Construire locuințe familiale D+P+1 cuplate în sistem Duplex și demolare construcții existente" - acest proiect se referă la imobilul situat în loc. .. De asemenea, în anul 2012, petenta a înregistrat și cheltuieli în baza unei facturi emise de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară, cheltuieli care se referă la acest imobil.

Conform contractului nr. .../2014 încheiat între SC ".... M" SRL în calitate de prestator și SC "AP" SRL în calitate de beneficiar, obiectul contractului îl constituie "întocmire proiect tehnic și obținere autorizație de

construire pentru investiția: Construire locuință familială parter și garaj” - pentru imobilul situat în loc. ..

De asemenea, în anul 2014 petenta a înregistrat cheltuieli în baza unei facturi emise de SC “....” SRL, cheltuieli care se referă la demolarea unor construcții existente la adresa situată în loc. .. Lucrările de construcții ale noului imobil au fost realizate de către SC “.... Art” SRL în baza contractelor nr./02.09.2014 și nr. .../12.11.2014 — în baza acestor contracte SC “....” SRL a emis către SC “AP” SRL facturile enumerate în anexa nr. 1 și a emis situații de lucrări aferente acestor facturi.

Conform contractului nr./23.07.2015 încheiat între SC “.... Art” SRL în calitate de prestator și SC “AP” SRL în calitate de beneficiar, obiectul contractului îl constituie “Efectuarea unor lucrări de construcții denumite: Construire gard din bolțari de beton inclusiv fundații” - pentru imobilul situat în loc. .. Lucrările de construcții au fost realizate de către SC “.... Art” SRL în baza contractului menționat anterior la imobilul din loc. Arad, - în baza acestui contract SC “....” SRL a emis către SC “AP” SRL facturile enumerate în anexa nr. 1 și a emis situații de lucrări aferente acestor facturi.

Din verificarea efectuată de către organele de inspecție fiscală asupra documentelor puse la dispoziție de către petentă, s-a constatat că petenta nu deține documente justificative din care să rezulte faptul că aceste prestări de servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor impozabile ale societății. De asemenea, la adresa unde se află imobilul, respectiv loc. Arad, str., petenta nu are declarat punct de lucru și nici sediu secundar, și nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

4. Petenta a înregistrat în evidența sa contabilă, cheltuieli pe care le-a considerat ca fiind deductibile, cheltuieli privind achiziții de servicii de cazare care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile (servicii de cazare pentru care nu s-au prezentat documente din care să rezulte necesitatea efectuării cheltuielilor respective în scopul realizării de venituri impozabile - documente din care să reiasă participarea la întâlniri de afaceri care să se concretizeze prin încheierea de contracte, efectuarea de lucrări la locațiile indicate de beneficiarii care participă la întâlnirile respective, comunicări prin email între părțile participante, invitații la conferințe, cursuri).

5. Petenta a înregistrat în evidența sa contabilă în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți”, cheltuieli în suma de lei evidențiată în factura nr. .../14.07.2016 emisă de „... Birou Individual de Arhitectură” reprezentând contravaloarea unui avans în baza contractului nr. .../2016.

Pentru serviciile înscrise în contract, furnizorul de servicii nu a emis factură definitivă până la data de 31.12.2016, lucrarea respectivă nefiind finalizată. Având în vedere faptul că societatea a inclus în cadrul cheltuielilor suma de lei deși furnizorul a facturat de fapt avans, SC „AP” SRL a încălcat prevederile pct. 311, alin. 1, pct. 429, alin. 1, pct. 449,

alin. 1, pct. 450, alin. 1 din OMFP nr. 1802/2014 și art. 25, alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal. În consecință, echipa de control a stabilit faptul că suma de ... lei nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului III 2016.

6. În ceea ce privește TVA colectată, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta SC „AP” SRL a emis către SC „AS” SRL facturi conținând contravaloarea unor servicii, astfel:

- factura nr. .../15.01.2015 având o bază de impozitare de lei și TVA în sumă de lei;
- factura nr. .../15.01.2015 având o bază de impozitare de lei și TVA în sumă de lei;
- factura nr. .../15.01.2015 având o bază de impozitare de lei și TVA în sumă de lei.

SC AP SRL nu a colectat TVA aferentă acestor facturi întrucât a considerat că aceste tranzacții se includ în categoria tranzacțiilor cărora le sunt aplicabile regimul de TVA la încasare prevăzut la art. 134² alin. 3 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea datelor privind asociații și administratorii SC „AP” SRL și SC „AS” SRL, constatând următoarele:

- asociații SC „AP” SRL (CUI ...) sunt doamna și domnul BP, iar administratorul societății este domnul BP;
- asociatul unic și administratorul SC „AS” SRL (CUI) este domnul BA (fiul domnului BP și al doamnei).

Conform art. 7 alin. 1, pct. 21, lit. c din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, SC „AP” SRL și SC „AS” SRL sunt persoane afiliate, astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste societăți nu aveau dreptul de a aplica sistemul de TVA la încasare pentru tranzacțiile dintre ele. Până la data finalizării inspecției fiscale, cele 3 facturi nu au fost încasate de către SC „AP” SRL, fiind astfel încălcate prevederile art. 134², alin. 6, lit. d din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, și în consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei aferentă lunii ianuarie 2015.

III. Societatea AP S.R.L. cu sediul în ..., înregistrată la O.R.C. sub nr. ..., are cod unic de înregistrare ..., și cod CAEN 8425 - „Activități de luptă împotriva incendiilor și de prevenire a acestora”.

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

1. Referitor la nerecunoașterea unor cheltuieli ca fiind deductibile la calculul masei profitului impozabil și a neacordării dreptului de deducere al TVA aferente prestărilor de servicii reprezentând contravaloarea unui studiu geotehnic în sumă de lei și a TVA aferentă în sumă de lei

pentru un teren situat în loc., aferent facturii nr./21.05.2012 emise de SC .. A SRL, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil și nu au acordat petentei dreptul de deducere al TVA aferentă contravalorii unui studiu geotehnic în sumă de lei și a TVA aferentă în sumă de lei, pentru un teren situat în loc., în condițiile în care terenul este proprietatea societății "A 2" SRL afiliată petentei având aceeași asociați, iar petenta nu a prezentat nici un document din care să rezulte faptul că imobilul constând în teren ar fi destinat activității economice ale SC "AP" SRL.

În fapt, petenta a înregistrat în contabilitate contravaloarea unui studiu geotehnic pentru un teren situat în loc., teren care este proprietatea societății "A 2" SRL, afiliată petentei.

În drept, în materia **impozitului pe profit** sunt incidente prevederile art. 19 alin. 1, art. 21 alin. 1, art. 21 alin. 4 lit. m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

"ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

coroborat cu pct. 12 din H.G. 44/2004:

"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."

"ART. 21 Cheltuieli

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

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

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

coroborat cu pct. 48 din H.G. 44/2004:

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. De asemenea, nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte. 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, iar contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

În materia TVA, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. 2 lit. a), art. 1.... din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, potrivit căroră:

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

a) operațiuni taxabile;”

“ART. 1.... Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească în mod **cumulativ** condițiile prevăzute de lege, respectiv să **dețină o factură sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

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

Pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă unei prestări de servicii este obligatorie dovedirea existenței unei legături directe între serviciile prestate și operațiunile impozabile ale entității juridice care contactează aceste servicii - în sensul că serviciile să fi fost efectuate în folosul acestor operațiuni - simpla dovedire a existenței unei prestări de servicii către o altă persoană impozabilă nefiind, în sine însăși, suficientă pentru a conferi dreptul de deducere a TVA aferentă plății făcute pentru respectivele servicii .

În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal – Codul de procedură fiscală, respectiv art. 55 și art. 73 din Noul Cod de procedura fiscală, rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile.

În cuprinsul contestației, referitor la constatarea de către organele fiscale că petenta a dedus cheltuieli cu servicii reprezentând contravaloarea unui studiu geotehnic pentru un teren situat în localitatea, în valoare de lei, cu TVA lei, conform facturii nr./21.05.2012, petenta arată că:

- are încheiat contract de prestări servicii cu prestatorul SC .. A SRL privind efectuarea studiului geotehnic;

- exista încheiat un contract de comodat între proprietarul terenului și SC AP SRL;

- in perioada 2005-2006 SC AP SRL a avut sediul social in aceasta locație, cunoascând deci potențialul zonei.

- Prin efectuarea acestui studiu s-a dorit construcția unei noi clădiri in vederea deschiderii unui punct de lucru in aceasta viitoare locație, având in vedere existenta forței de munca, intenția petentei fiind aceea de a realiza activitate conform obiectului de activitate, in scopul realizării de venituri impozabile si operațiuni taxabile. Proiectul a fost oprit pentru moment, datorita faptului ca nu s-a finalizat planul urbanistic zonal.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că imobilul constând în teren situat în loc. nu este proprietatea petentei AP S.R.L., imobilul aflându-se în proprietatea societății afiliate "A 2" SRL. Dealtfel, si în cuprinsul contestației, petenta arată că între cele două societăți a fost încheiat un contract de comodat cu privire la acest imobil. In conformitate cu prevederile art. 11, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, tranzacția între persoane române afiliate trebuie să reflecte prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Ori pornind de la definiția IAS 38 „*Cercetarea este investigarea originala si planificarea intreprinsa in scopul câștigării unor cunoștințe sau intelesuri științifice si tehnice noi*”, cercetarea în sensul dat de Codul fiscal nu poate fi asimilată cu sensul dat de petentă pentru achiziționarea unui serviciu privind un studiu geotehnic.

Petenta nu deține vreun document din care să rezulte faptul că imobilul în cauză ar fi destinat activităților economice ale societății AP S.R.L., mai mult, societatea nu are deschis punct de lucru, nu a declarat sediu secundar și nu a prezentat alte documente din care să rezulte faptul că imobilul constând în teren situat în loc. este utilizat în cadrul activităților economice desfășurate de societate.

În concluzie, era obligația petentei în calitate de persoană impozabilă sa se asigure ca deține toate documentele din care sa rezulte ca poate sa justifice achizițiile efectuate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile, legislația fiscală condiționând deductibilitatea TVA aferenta achizițiilor de indeplinirea cumulativa a celor doua condiții, de forma si a celei (esențiale) de fond (achizițiile sa poata fi demonstrate ca sunt destinate operațiunilor sale taxabile), fapt pe care societatea verificata, in opinia noastra, nu l-a putut proba.

Totodată, “exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundat cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligația de a prezenta dovezi obiective care sa susțină intenția declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere” (vezi Decizia Civila nr.2487 pronunțata de Curtea de Apel Timișoara la data de 12.04.2017).

Sușinerile petentei nu sunt probate cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, petenta ignorând dispozițiile exprese ale art. 73 alin. 1 din Noul Cod de procedură fiscală "(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal".

Simpla facturare a unor prestări de servicii de către o societate comercială **nu este suficientă pentru a demonstra ca acestea sunt în beneficiul societății și au scopul de a realiza operațiuni taxabile**, așa cum eronat susține petenta, deoarece, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 1... din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor, de vreme ce are prevăzut în obiectul de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 145 alin. (2) teza întâi din Codul fiscal, care condiționează în mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...)**". Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească **legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv ca scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile** pentru care legea prevede drept de deducere și **în beneficiul persoanei impozabile**.

În acest sens este și jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, care s-a pronunțat în mai multe cauze, și anume:

- 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 ca:

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

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

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

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

- prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

„(...) detinerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedeste decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”

Prin urmare, într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv 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. Astfel, 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.

Astfel, referitor la argumentele petentei din cuprinsul contestației formulate că are încheiat contract de prestări servicii cu prestatorul SC .. A SRL privind efectuarea studiului geotehnic, că exista încheiat un contract de comodat între proprietarul terenului și SC AP SRL și că în perioada 2005-2006 SC AP SRL a avut sediul social în această locație, cunoașcând deci potențialul zonei, care în opinia sa justifică serviciile achitate în legătură cu care pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA, învedereăm acesteia că așa cum s-a demonstrat în cele ce preced exercitarea dreptului de deducere al TVA nu a fost acordat petentei în legătură cu această factură din motive ce țin de îndeplinirea condițiilor de fond de la art. 145 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal în vigoare în perioada verificată.

În concluzie, în condițiile în care, petenta nu a făcut dovada că achiziția constând în studiu geotehnic de la Societatea .. A SRL pentru imobilul-teren situat în loc., este în folosul operațiunilor sale taxabile și nici nu a făcut dovada necesității efectuării acestor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate, în condițiile în care imobilul-teren situat în loc.

nu este proprietatea societății AP S.R.L., imobilul aflându-se în proprietatea societății afiliate “A 2” SRL, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal contravaloarea serviciilor înregistrate de la de la Societatea .. A SRL constând în studiu geotehnic în sumă de lei și a TVA aferentă în sumă de lei, au recalculat masa profitului impozabil rezultând un impozit pe profit suplimentar în suma totală de lei, precum și TVA stabilită suplimentar în sumă totală de lei.

2. Referitor la nerecunoașterea unor cheltuieli ca fiind deductibile la calculul masei profitului impozabil și a neacordării dreptului de deducere al TVA aferente facturilor considerate de organele de inspecție fiscală a fi efectuate pentru imobile care nu au fost utilizate de petentă, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil și nu au acordat petentei dreptul de deducere al TVA aferente facturilor constând în servicii de reabilitare terasă lemn și lucrări de întreținere gard și terasă facturate de PFA ..., precum și servicii de reabilitare anexă facturate de .. A SRL și servicii de înlocuire gard lemn facturate de PFA ..., realizate la imobilul situat în, servicii considerate de organele de inspecție fiscală a fi efectuate pentru imobile care nu au fost utilizate de petentă, în condițiile în care aceste servicii au fost realizate la imobilul situat în, unde își au domiciliul asociații societății “AP” SRL, neexistând la data efectuării inspecției fiscale declarat vreun sediu secundar, punct de lucru, iar petenta nu a prezentat alte documente din care să rezulte faptul că imobilul respectiv este utilizat în cadrul activităților economice desfășurate de petentă.

În fapt, petenta a înregistrat în contabilitate cheltuieli privind servicii de reabilitare terasă, lucrări de întreținere gard și terasă, înlocuire gard, etc. facturate de PFA ..., precum și cheltuieli privind servicii de reabilitare anexă facturate de .. A SRL și servicii de înlocuire gard lemn facturate de PFA ..., pe parcursul anilor 2012 și 2013, servicii care au fost realizate la imobilul situat în

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art. 19 alin. 1, art. 21 alin. 1, art. 21 alin. 4 lit. m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“ART. 19 Reguli generale

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

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

coroborat cu pct. 12 din H.G. 44/2004:

“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.”

“ART. 21 Cheltuieli

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

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

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

coroborat cu pct. 48 din H.G. 44/2004:

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. De asemenea, nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte. 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, iar contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

În materia TVA, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. 2 lit. a), art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, potrivit căroră:

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

a) operațiuni taxabile;”

“ART. 1.... Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească în mod **cumulativ** condițiile prevăzute de lege, respectiv să **dețină o factură sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

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

Pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA aferenta unei prestări de servicii este obligatorie dovedirea existentei unei legaturi directe între serviciile prestate și operațiunile impozabile ale entității juridice care contactează aceste servicii - în sensul ca serviciile să fi fost efectuate în folosul acestor operațiuni - simpla dovedire a existentei unei prestări de servicii către o altă persoană impozabilă nefiind, în sine însăși,

suficienta pentru a conferi dreptul de deducere a TVA aferenta plății făcute pentru respectivele servicii .

În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal – Codul de procedură fiscală, respectiv art. 55 și art. 73 din Noul Cod de procedura fiscală, rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că petenta a înregistrat în contabilitate cheltuieli privind servicii de reabilitare terasă, lucrări de întreținere gard si terasă, înlocuire gard, etc. facturate de PFA ..., precum și cheltuieli privind servicii de reabilitare anexă facturate de .. A SRL și servicii de înlocuire gard lemn facturate de PFA ..., pe parcursul anilor 2012 si 2013, lucrări/servicii care au fost realizate la imobilul situat în, imobil la care societatea AP S.R.L. nu a declarat sediu secundar sau punct de lucru si pentru care nu a prezentat alte documente din care să rezulte faptul că imobilul respectiv este utilizat în cadrul activităților economice desfășurate de societate. Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că asociații societății AP S.R.L. au domiciliul la adresa această adresă, respectiv: în

Petenta nedeținând niciun document din care să rezulte faptul că imobilul în cauză ar fi destinat activităților economice ale societății AP S.R.L., mai mult, societatea nu a deschis punct de lucru, nu a declarat sediu secundar și nu a prezentat alte documente din care să rezulte faptul că imobilul respectiv este utilizat în cadrul activităților economice desfășurate de societate.

Referitor la prevederile legale invocate de petentă în cuprinsul contestației, respectiv art. 21 alin. (3) lit. 1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare, în H.G. nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare ale Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invederăm petentei că potrivit punctului 36, dat în aplicarea art. 21 alin. (3) lit. 1), se prevede că:

„36. In cazul locuinței de serviciu date în folosința unui salariat sau administrator, cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea acesteia sunt deductibile în limita corespunzătoare raportului dintre suprafața construită prevăzută de Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările ulterioare, majorată cu 10%, și totalul suprafeței construite a locuinței de serviciu respective. ”

În cazul de față, petenta nu a putut face dovada nici a dării în folosință către salariați sau administratori a imobilului sau părți din imobil si nici dovada suprafeței construite a locuinței de serviciu din totalul suprafeței construite.

În concluzie, era obligația persoanei impozabile să se asigure că deține toate documentele din care să rezulte că poate să justifice achizițiile efectuate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile, legislația fiscală condiționând deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, de formă și a celei (esențiale) de fond (achizițiile să poată fi demonstrate că sunt destinate operațiunilor sale taxabile), fapt pe care societatea verificată, în opinia noastră, nu l-a putut proba.

Totodată, "exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundat cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile având obligația de a prezenta dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere" (vezi Decizia Civilă nr.2487 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara la data de 12.04.2017).

Sușinerile petentei nu sunt probate cu înscrisuri de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, petenta ignorând dispozițiile exprese ale art. 73 alin. 1 din Noul Cod de procedură fiscală "(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*".

Simpla facturare a unor prestări de servicii de către o societate comercială **nu este suficientă pentru a demonstra că acestea sunt în beneficiul societății și au scopul de a realiza operațiuni taxabile**, așa cum eronat susține petenta, deoarece, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 1.... din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru că o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor, de vreme ce are prevăzut în obiectul de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 145 alin. (2) teza întâi din Codul fiscal, care condiționează în mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...)**". Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească **legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv că scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile** pentru care legea prevede drept de deducere și **în beneficiul persoanei impozabile**.

În acest sens este și jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, care s-a pronunțat în mai multe cauze, și anume:

- 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 legiutorul 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 ca:

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

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

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

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

- prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

„(...) detinerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedeste decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”

Prin urmare, într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv 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. Astfel, 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.

Astfel, referitor la argumentele petentei din cuprinsul contestației formulate că achizițiile de servicii constând în servicii de reabilitare terasă, lucrări de întreținere gard și terasă, înlocuire gard, etc. facturate de

PFA ..., precum și cheltuieli privind servicii de reabilitare anexă facturate de .. A SRL și servicii de înlocuire gard lemn facturate de PFA ..., pe parcursul anilor 2012 și 2013, lucrări/servicii care au fost realizate la imobilul situat în, sunt deductibile în proporție de 90%, având în vedere că imobilul este utilizat pentru cazarea ocazională a salariaților și pentru repausul zilnic, luarea prânzului etc., parterul imobilului fiind locuința de domiciliu al asociaților societății, iar etajul fiind utilizat în interesul activității societății, care în opinia sa justifică serviciile achitate în legătură cu care pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA, învederăm acesteia că așa cum s-a demonstrat în cele ce preced exercitarea dreptului de deducere al TVA nu a fost acordat petentei în legătură cu aceste facturi din motive ce țin de îndeplinirea condițiilor de fond de la art. 145 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal în vigoare în perioada verificată, petenta nu a putut face dovada dării în folosință către salariați sau administratori a imobilului sau părți din imobil și nici dovada suprafeței construite a locuinței de serviciu din totalul suprafeței construite, potrivit punctului 36, dat în aplicarea art. 21 alin. (3) lit. 1 din Codul fiscal.

În concluzie, în condițiile în care, petenta nu a făcut dovada că achiziția constând în servicii de reabilitare terasă, lucrări de întreținere gard și terasă, înlocuire gard, etc. facturate de PFA ..., precum și cheltuieli privind servicii de reabilitare anexă facturate de .. A SRL și servicii de înlocuire gard lemn facturate de PFA ..., pe parcursul anilor 2012 și 2013, lucrări/servicii care au fost realizate la imobilul situat în, este în folosul operațiunilor sale taxabile și nici nu a făcut dovada necesității efectuării acestor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate, în condițiile în care petenta nu a putut face dovada dării în folosință către salariați sau administratori a imobilului sau părți din imobil și nici dovada suprafeței construite a locuinței de serviciu din totalul suprafeței construite, potrivit punctului 36, dat în aplicarea art. 21 alin. (3) lit. 1, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal contravaloarea serviciilor înregistrate de la PFA ... pentru servicii de reabilitare terasă, lucrări de întreținere gard și terasă, înlocuire gard, etc., și de la societatea .. A SRL, pentru lucrări de reabilitare terasă, efectuate pe parcursul anilor 2012 și 2013.

3. Referitor la nerecunoașterea unor cheltuieli ca fiind deductibile la calculul masei profitului impozabil și a neacordării dreptului de deducere al TVA aferente operațiunilor constând în activități premergătoare edificării imobilului situat pe str. efectuate de petentă, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil și nu au acordat petentei dreptul de deducere al TVA aferente operațiunilor constând în cheltuieli privind proiecte tehnice în

domeniul construcției realizate la un imobil situat în loc., în condițiile în care petenta nu deține documente justificative din care sa rezulte faptul ca aceste prestări de servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor impozabile ale societății, si nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfășurate.

În fapt, în perioada verificată, petenta a înregistrat în contabilitate cheltuieli privind proiecte tehnice în domeniul construcției destinate unui imobil situat în loc., astfel:

Conform contractului nr. .../20.03.2012 încheiat între SC “.... M” SRL în calitate de prestator și SC “AP” SRL în calitate de beneficiar, obiectul contractului îl constituie “întocmire proiect tehnic și obținere autorizație de construire pentru investiția: Construire locuințe familiale D+P+1 cuplate în sistem Duplex și demolare construcții existente” - acest proiect se referă la imobilul situat în loc. De asemenea, în anul 2012, petenta a înregistrat și cheltuieli în baza unei facturi emise de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară, cheltuieli care se referă la acest imobil.

Conform contractului nr. .../2014 încheiat între SC “.... M” SRL în calitate de prestator și SC “AP” SRL în calitate de beneficiar, obiectul contractului îl constituie “întocmire proiect tehnic și obținere autorizație de construire pentru investiția: Construire locuință familială parter și garaj” - pentru imobilul situat în loc.

De asemenea, în anul 2014 petenta a înregistrat cheltuieli în baza unei facturi emise de SC “....” SRL, cheltuieli care se referă la demolarea unor construcții existente la adresa situată în loc. Lucrările de construcții a noului imobil au fost realizate de către SC “.... Art” SRL în baza contractelor nr. .../02.09.2014 și nr. .../12.11.2014 — în baza acestor contracte SC “....” SRL a emis către SC “AP” SRL facturile enumerate în anexa nr. 1 la RIF și a emis situații de lucrări aferente acestor facturi.

Conform contractului nr. .../23.07.2015 încheiat între SC “.... ” SRL în calitate de prestator și SC “AP” SRL în calitate de beneficiar, obiectul contractului îl constituie “Efectuarea unor lucrări de construcții denumite: Construire gard din bolțari de beton inclusiv fundații” - pentru imobilul situat în loc. .. Lucrările de construcții au fost realizate de către SC “.... ” SRL în baza contractului menționat anterior la imobilul din loc. Arad, - în baza acestui contract SC “....” SRL a emis către SC “AP” SRL facturile enumerate în anexa nr. 1 la RIF și a emis situații de lucrări aferente acestor facturi.

Din verificarea efectuată de către organele de inspecție fiscală asupra documentelor puse la dispoziție de către petentă, s-a constatat ca petenta nu deține documente justificative din care sa rezulte faptul ca aceste prestări de servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor impozabile ale societății. De asemenea, la adresa unde se află imobilul, respectiv: loc., petenta nu are declarat punct de lucru și nici sediu

secundar, si nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfășurate.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art. 19 alin. 1, art. 21 alin. 1, art. 21 alin. 4 lit. m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

coroborat cu pct. 12 din H.G. 44/2004:

“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.”

“ART. 21 Cheltuieli

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

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

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

coroborat cu pct. 48 din H.G. 44/2004:

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. De asemenea, nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte. 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, iar contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

În materia TVA, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. 2 lit. a), art. 1.... din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, potrivit cărora:

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

a) operațiuni taxabile;”

“ART. 1.... Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească în mod **cumulativ** condițiile prevăzute de lege, respectiv să **dețină o factură sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

Se reține că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată

trebuie să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA aferenta unei prestări de servicii este obligatorie dovedirea existentei unei legături directe între serviciile prestate și operațiunile impozabile ale entității juridice care contactează aceste servicii - în sensul ca serviciile să fi fost efectuate în folosul acestor operațiuni - simpla dovedire a existentei unei prestări de servicii către o altă persoană impozabilă nefiind, în sine însăși, suficientă pentru a conferi dreptul de deducere a TVA aferenta plății făcute pentru respectivele servicii .

În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal – Codul de procedură fiscală, respectiv art. 55 și art. 73 din Noul Cod de procedura fiscală, rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile.

În cuprinsul contestației, referitor la imobilul construit pe str., petenta arată că deține:

- Autorizație de construire nr. .../08.12.2014 emisă pe numele firmei, și contracte de prestări servicii cu toți furnizorii de servicii, artând că SC M SRL a realizat proiectarea imobilului, SC SRL a realizat construcția, și SC a realizat demolarea construcției vechi.

- Contract de închiriere nr. .../20.11.2017 privind închirierea imobilului la data finalizării lui, ceea ce demonstrează intenția de a obține venituri impozabile în favoarea societății SC AP SRL din exploatarea imobilului

- Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 292 alin. 2 lit. E din Codul Fiscal, înregistrată la AJFP Arad sub nr. .../22.11.2017.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că petenta a înregistrat în contabilitate cheltuieli privind proiecte tehnice în domeniul construcției destinate unui imobil situat în loc., imobil la care societatea AP S.R.L. nu a declarat sediu secundar sau punct de lucru și pentru care nu a prezentat alte documente din care să rezulte faptul că imobilul respectiv este utilizat în cadrul activităților economice desfășurate de societate.

Se constată faptul că petenta nu deține vreun document din care să rezulte faptul că imobilul în cauză ar fi destinat activităților economice ale societății AP S.R.L., mai mult, petenta nu are deschis punct de lucru, nu

are declarat sediu secundar și nu a prezentat alte documente din care să rezulte faptul că imobilul respectiv este utilizat în cadrul activităților economice desfășurate de petentă, respectiv pentru obiectul de activitate al acesteia: „Activități de luptă împotriva incendiilor și de prevenire a acestora”, conform proiectului urmează a se edifica o construcție familială tip DUPLEX.

Conform art. 301, alin. 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal:

„In situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 299, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de Procedură Fiscală ”.

În cazul în care SC „AP” SRL va intra în posesia unor documente din care să rezulte faptul că bunurile și serviciile utilizate pentru imobilul situat în loc. sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, vor fi incidente prevederile art. 301, alin. 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal și pct. 71, alin. 1 din HG nr. 1/2016.

Referitor la documentele în fotocopie depuse de petentă împreună cu contestația formulată, respectiv: Contractul de închiriere nr. .../20.11.2017 privind închirierea imobilului la data finalizării lui, ceea ce demonstrează în opinia sa intenția de a obține venituri impozabile în favoarea societății SC AP SRL din exploatarea imobilului, și Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 292 alin. 2 lit. E din Codul Fiscal, înregistrată la AJFP Arad sub nr. .../22.11.2017, se rețin următoarele:

Așa cum rezultă din cuprinsul Raportului de Inspecție fiscală nr. F-AR nr. .../24.11.2017, Cap. VI – Discuția finală cu contribuabilul, la data de 24.11.2017 a avut loc discuția finală privind rezultatele inspecției fiscale, ocazie cu care petenta a prezentat o notificare privind opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere, un contract de închiriere având nr. .../20.11.2017 încheiat între SC „AP” SRL și SC „E” SRL, un certificat constatator emis de Oficiul Registrului Comerțului în 17.11.2017 (în care este înscrisă mențiunea extinderea obiectului de activitate al societății cu activitatea de Dezvoltare imobiliară și închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare) și o copie a autorizației de construcție nr. .../08.12.2014. Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că, în contractul de închiriere nr. .../20.11.2017 s-a menționat că locatorul va preda chiriașului folosința imobilului la data finalizării acestuia, iar chiria se va percepe de la data preluării efective a locației după finalizarea acesteia (Cap. I „Obiectul contractului” și Cap. II „Prețul închirierii”). La data încheierii inspecției fiscale, imobilul în cauză nu a fost finalizat. Conform

autorizației de construire nr. .../08.12.2014 lucrările de construcții autorizate se referă la „Locuință unifamilială în regim de înălțime parter și garaj”, nefiind autorizate alte tipuri de clădiri (de exemplu clădire de birouri, depozit, magazie) destinate desfășurării unor activități economice.

În urma inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile legale, s-a stabilit faptul că SC „AP” SRL va avea dreptul de a deduce cheltuieli și TVA aferentă imobilului situat în loc. ... la data la care va putea prezenta documente din care să rezulte că acest imobil este destinat utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În concluzie, este obligația petentei în calitate de persoană impozabilă să se asigure că deține toate documentele din care să rezulte că poate să justifice achizițiile efectuate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile, legislația fiscală condiționând deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, de forma și a celei (esențiale) de fond (achizițiile să poată fi demonstrate ca sunt destinate operațiunilor sale taxabile), fapt pe care petenta nu l-a demonstrat.

Totodată, „exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile” nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile având obligația de a prezenta dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere” (vezi Decizia Civilă nr.2487 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara la data de 12.04.2017).

Susținerile petentei nu sunt probate cu înscrisuri de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, petenta ignorând dispozițiile exprese ale art. 73 alin. 1 din Noul Cod de procedură fiscală “(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”.

Simpla facturare a unor prestări de servicii de către o societate comercială **nu este suficientă pentru a demonstra că acestea sunt în beneficiul societății și au scopul de a realiza operațiuni taxabile**, așa cum eronat susține petenta, deoarece, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 1.... din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor, de vreme ce are prevăzut în obiectul de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 145 alin. (2) teza întâi din Codul fiscal, care condiționează în mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei “**dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...)**”. Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească **legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă**,

respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere si **in beneficiul persoanei impozabile**.

În acest sens este și jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, care s-a pronunțat în mai multe cauze, și anume:

- 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 legiutorul 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 ca:

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

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

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

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

- prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

„(...) detinerea unei facturi fiscale care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedeste decat indeplinirea conditiilor de forma. Pentru verificarea conditiilor de fond privind realitatea datelor inscrise in factura sau destinatia achizitiei, autoritatea fiscala poate sa ceara informatii sau documente contabile suplimentare.(...)”

Prin urmare, intr-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost

prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Astfel, 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.

Astfel, referitor la argumentele petentei din cuprinsul contestației formulate că la data inspecției fiscale sunt îndeplinite toate condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere a taxei în perioada fiscală de declarare și că nu se justifică aplicarea dispozițiilor art. 301 alin. 2 din Codul fiscal, în sensul că v-a putea deduce taxa prin decontul de TVA atunci când investiția va genera venituri, care în opinia sa justifică serviciile achitate în legătură cu care pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA, învederăm acesteia că așa cum s-a demonstrat în cele ce preced exercitarea dreptului de deducere al TVA nu a fost acordat petentei în legătură cu aceste facturi din motive ce țin de îndeplinirea condițiilor de fond de la art. 145 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal în vigoare în perioada verificată, petenta nu a putut face dovada că aceste achiziții sunt în folosul operațiunilor sale taxabile și nici nu a făcut dovada necesității efectuării acestor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.

În concluzie, în condițiile în care, petenta nu a făcut dovada că achizițiile constând în proiecte tehnice în domeniul construcției pentru imobilul situat în loc., sunt în folosul operațiunilor sale taxabile și nici nu a făcut dovada necesității efectuării acestor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate, în condițiile în care petenta nu a putut face dovada că la acest imobil societatea AP S.R.L. are declarat sediu secundar sau punct de lucru și pentru care nu a prezentat alte documente din care să rezulte faptul că imobilul respectiv destinat realizării unei locuințe familiale tip DUPLEX este utilizat în cadrul activităților economice desfășurate de societate, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal contravaloarea serviciilor înregistrate de la SC ".... M" SRL, Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară, SC "...." SRL, SC "...." SRL pentru serviciile constând în proiecte tehnice în domeniul construcției destinate unui imobil situat în loc.

4. Referitor la nerecunoașterea unor cheltuieli ca fiind deductibile la calculul masei profitului impozabil și a neacordării dreptului de deducere al TVA aferente unor achiziții constând în servicii de cazare, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul masei

profitului impozabil și nu au acordat petente dreptul de deducere al TVA aferente unor achiziții constând în servicii de cazare, în condițiile în care petenta nu deține documente justificative din care să rezulte faptul că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor impozabile ale societății, și nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, realizarea obiectului de activitate: „Activități de luptă împotriva incendiilor și de prevenire a acestora”.

În fapt, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă cheltuieli în suma totală de ... lei, cu TVA în suma de ... lei, reprezentând servicii de cazare, pentru care petenta nu a putut prezenta documente justificative - din care să rezulte participarea la întâlniri de afaceri care să se concretizeze prin încheierea de contracte, efectuarea de lucrări la locațiile indicate de beneficiarii care au participat la întâlnirile respective, comunicări prin email între părțile participante, invitații la conferințe, cursuri -, care facă dovada că au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și care să ateste necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate.

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

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

*“ (4) Următoarele cheltuieli **nu sunt deductibile** :*

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

coroborate cu prevederile pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

*“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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului;***

*- **prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare ;***

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

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile, legiuitorul a prevăzut pe lângă condiția generală prevăzută de art.21 alin.1 din Codul fiscal și anume aceea potrivit căreia serviciile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și anumite condiții specifice acestui gen de cheltuieli, reglementate de dispozițiile art.21 alin.4 lit. m) din Codul fiscal, respectiv justificarea necesității prestării acestora în scopul activității pe bază de documente probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare enumerate cu titlu exemplificativ, în funcție de specificul prestării, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

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

“ART.145 (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă, dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA 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 urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă cheltuieli în suma totală de ... lei, cu TVA în suma de ... lei, reprezentând servicii de cazare, pentru care petenta nu a putut prezenta documente justificative - din care să rezulte participarea la întâlniri de afaceri care să se concretizeze prin încheierea de contracte, efectuarea de lucrări la locațiile indicate de beneficiarii care au participat la întâlnirile respective, comunicări prin email între părțile participante, invitații la conferințe, cursuri -, care facă dovada că au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și care să ateste necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate.

În cuprinsul contestației, referitor la cheltuielile de cazare, petenta susține că în fapt, aceste deplasări reprezintă "conform memoriului întocmit de către administratorul societății la fiecare deplasare în parte (la fiecare factura de cazare) întâlniri cu furnizori sau clienți ai societății.", în opinia sa, cheltuielile fiind efectuate cu respectarea prevederilor art. 21 alin. 2 lit. i din Codul Fiscal: "*Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și cheltuieli pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente participarea la misiuni de afaceri*" și ca urmare aceste cheltuieli ar fi deductibile fiscal precum și TVA-ul aferent.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că petenta a prezentat fotocopii ale unor procese verbale pentru fiecare deplasare, procese verbale care au fost întocmite unilateral de către petentă, fără a fi certificate cu alte documente din care să rezulte care au fost eventualii clienți sau furnizori participanți la întâlniri de afaceri și nici alte documente din care să rezulte necesitatea realizării unor astfel de cheltuieli în vederea realizării de venituri impozabile, motiv pentru care nu pot fi luate în considerare ca fiind documente justificative.

Astfel, documentele prezentate de petenta în justificarea achizițiilor constând în servicii de cazare (factura) nu pot justifica necesitatea efectuării prestărilor prin specificul activităților desfășurate, în lipsa unor documente justificative de natura mijloacelor de probă care 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 de petentă.

Având în vedere că petenta nu a putut face dovada că deține documente justificative de natura mijloacelor de probă care să cuprindă prezente 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 de petentă, aceste cheltuieli nefiind deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil, și de asemenea petenta neputându-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus se reține că petenta nu are drept de deducere la determinarea masei profitului impozabil pentru cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza unor facturi fiscale care nu sunt însoțite de documente doveditoare care să ateste realitatea și finalitatea acestor operațiuni, așa cum prevede legislația în vigoare.

Învederăm că deținerea unei facturi, nu este suficientă pentru a beneficia de deductibilitatea sumelor înscrise în facturi, 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 (pct. 48 din Norme) neputând astfel face dovada materială că prestările de servicii au fost efectuate în scopul obținerii veniturilor sale impozabile.

Susținerea petentei că, deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii este suficientă pentru a beneficia de deducere al TVA-ului aferent, nu este întemeiată și nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele:

În legătura cu posibilitatea exercitării dreptului de deducere al TVA învederăm că, jurisprudența Curții Europene de Justiție, aplicabilă de la data aderării României la Uniunea Europeană, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare

referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabila (paragr. 26 din hotărâre). In acest sens, legislația comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmează sa își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

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

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deducă taxa pe valoarea adăugata aferenta achizițiilor de bunuri si servicii numai daca sunt îndeplinite **doua condiții cumulative**, si anume: **achizițiile sunt destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile** si au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste condiții, pentru a dovedi ca bunurile achiziționate sunt utilizate, intr-adevăr, in folosul operațiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa dețină factura in care este înscrisa taxa pe valoarea adăugata deductibila, ci **sa si demonstreze ca bunurile facturate sunt achiziționate in folosul operațiunii taxabile respective, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabili.**

Simpla achiziție a unor servicii de către o societate comerciala **nu este suficienta pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societății si au scopul de a realiza operațiuni taxabile**, deoarece, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar îndeplinirea condiției prevăzuta de art. 1... din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poată deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizițiilor, de vreme ce are prevăzut in obiectul de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 145 alin. (2) teza întâi din Codul fiscal, care condiționează in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizării in folosul următoarelor operațiuni (...).**"

Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa întărească **legătura directa si imediata care trebuie sa existe intre achiziții si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achiziții sa fie subordonat utilizării in folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere si in beneficiul persoanei impozabile.**

În acest sens, potrivit jurisprudenței naționale, se retine 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 ca:

„(...) 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, asistenta sau alte servicii legea romană inclusiv normele metodologice nu fixează o lista exhaustivă de mijloace de proba admisibile pentru a dovedi faptul ca serviciile au fost efectiv prestate.”

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

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

- prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

„(...) deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de forma. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”

Astfel, în ceea ce privește îndeplinirea condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA prevăzute de art. 145 alin.2, lit. a și art. 146 alin.1 lit. a din Codul fiscal, respectiv condițiile de fond și formă, în speță, servicii de cazare, nu a fost îndeplinită condiția de formă, prin neprezentarea documentelor justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor.

Ori, față de cele ce preced, se reține că, în condițiile în care petenta nu a înțeles, ca în susținerea contestației să depună vreun document justificativ/înscris care să justifice că prestările de servicii și bunurile achiziționate, sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, și prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea, pentru acest capăt de cerere contestația nu este întemeiată.

5. Referitor la factura nr. .../14.07.2016 emisă de „... Birou Individual de Arhitectură”, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect petenta a înregistrat în evidența sa contabilă în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți” factura nr. .../14.07.2016 emisă de „... Birou Individual de Arhitectură” în sumă de lei, reprezentând contravaloarea unui avans, lucrare care până la data de 31.12.2016 nu a fost finalizată, iar petenta nu a prezentat documente în susținerea contestației și nici argumente din care să rezulte o altă stare de fapt decât cea constatată în urma inspecției fiscale.

În fapt, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă, în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți”, cheltuieli în suma de lei conform facturii nr. .../14.07.2016 emisă de „... Birou Individual de Arhitectură” reprezentând contravaloarea unui avans în baza contractului nr. .../2016.

Pentru serviciile înscrise în contract, furnizorul de servicii nu a emis factură definitivă până la data de 31.12.2016 – data până la care a fost verificată petenta, lucrarea respectivă nefiind finalizată.

Având în vedere faptul că petenta a inclus în cadrul cheltuielilor suma de lei deși furnizorul a facturat de fapt avans, petenta a încălcat prevederile pct. 311 alin. 1, pct. 429 alin. 1, pct. 449 alin. 1, pct. 450 alin. 1 din OMFP nr. 1802/2014 și art. 25 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că suma de ... lei nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului III 2016.

În cuprinsul contestației, petenta afirmă că suma de ... lei evidențiată în factura nr. .../14.07.2016 emisă de „... Birou Individual Arhitectură”, factură pe care este înscris că reprezintă 50% avans, ar fi deductibilă din punct de vedere al impozitului pe profit întrucât această lucrare a fost refacturată către clientul „LR SRL prin factura nr. .../21.06.2016 în suma de ... lei (inclusiv TVA), sumă care a fost înregistrată pe venituri în contabilitatea SC „AP ” SRL.

În drept, potrivit art. 25 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal:

“ART. 25 - Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Coroborat cu prevederile pct. 311, alin. 1, pct. 429, alin. 1, pct. 449, alin. 1, pct. 450, alin. 1 din OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

“Terți

(...)

311. - (1) Avansurile acordate furnizorilor, precum și cele primite de la clienți se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.”

*“Dispoziții speciale cu privire la contul de profit și pierdere
429. - (1) Contul de profit și pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).”*

“449. - (1) Cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumuri de stocuri și servicii prestate, de care beneficiază entitatea;*
- cheltuieli cu personalul;*
- executarea unor obligații legale sau contractuale etc.*

“450. - (1) Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

a) cheltuieli de exploatare, care cuprind:

- cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile; costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei și a apei consumate; valoarea activelor biologice de natura stocurilor; costul mărfurilor vândute și al ambalajelor;

- cheltuieli cu serviciile executate de terți, redevențe, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori); comisioane și onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; transportul de bunuri și personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare și altele;

- cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările și protecția socială și alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);

- alte cheltuieli de exploatare (cheltuielile legate de protejarea mediului înconjurător, aferente perioadei; pierderi din creanțe și debitori

diverși; despăgubiri, amenzi și penalități; donații, sponsorizări și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital; creanțe prescise potrivit legii; certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate potrivit legislației în vigoare și ale căror costuri pot fi determinate, aferente perioadei curente etc.); și

b) cheltuieli financiare, care cuprind: pierderi din creanțe legate de participații; cheltuieli privind investițiile financiare cedate; diferențele nefavorabile de curs valutar; dobânzile privind exercițiul financiar în curs; sconturile acordate clienților; pierderi din creanțe de natură financiară și altele.”

Potrivit prevederilor legale precitate, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei și a stării de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei, se constată faptul ca petenta a înregistrat în evidența sa contabilă, în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți”, cheltuieli în suma de lei conform facturii nr. .../14.07.2016 emisă de „... Birou Individual de Arhitectură” reprezentând contravaloarea unui avans în baza contractului nr. .../2016, servicii pentru care furnizorul nu a emis factură definitivă până la data de 31.12.2016, lucrarea respectivă nefiind finalizată.

Ori, petenta afirmă în cuprinsul contestației că suma de ... lei evidențiată în factura nr. .../14.07.2016 emisă de „... Birou Individual Arhitectură”, reprezentând 50% avans, ar fi deductibilă din punct de vedere al impozitului pe profit întrucât această lucrare a fost refacturată către clientul „LR SRL prin factura nr. .../21.06.2016 in suma de ... lei (inclusiv TVA), sumă care a fost înregistrată pe venituri în contabilitatea SC „AP ” SRL.

Conform prevederilor art. 2 și art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, care prevăd:

„ART. 2

(1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii

prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

“ART. 6

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

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

Astfel, referitor la factura nr. .../**14.07.2016** emisă de „... Birou Individual Arhitectură”, petenta afirmă că lucrarea a fost refacturată către clientul „LR SRL prin factura nr. .../**21.06.2016** în suma de ... lei (inclusiv TVA), sumă care a fost înregistrată pe venituri în contabilitatea SC „AP ” SRL.

În considerarea principiului general de drept „*tempus regit actum*”, precum și a prevederilor art. 2 și art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, se constată că operațiunea consemnată într-o factură emisă în **14.07.2016**, nu poate fi refacturată la data de **21.06.2016**.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei se constată că în legătură cu aceste aspecte, petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, nedepunând vreun document în probațiune și neinvocând vreun temei legal în susținerea propriei cauze.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„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;”

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

„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;”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum

și dovezile pe care se întemeiază acestea, 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, care stipulează: „(1) *În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

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

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

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

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

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 petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, 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. 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 petentei.

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.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de fapt și 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, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că în speță urmează a se pronunța o soluție de *respingere pentru nemotivarea contestației*.

În consecință, prin contestația formulată în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând contravaloarea unui avans în baza contractului nr. .../2016 conform facturii nr. .../14.07.2016 emisă de „... Birou Individual de Arhitectură”, petenta nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să infirme constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, astfel că organul de soluționare nu se poate investi cu antamarea fondului cauzei pentru acest capăt de cerere, se constată nemotivarea contestației, cu consecința respingerii acesteia în

baza prevederilor art.269 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

6. Referitor la operațiunile petentei cu firmele cu care se află în relații de afiliere, în sensul că acestea au ca asociați, respectiv administratori membrii ai familiei (soț, soție, copii), cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au procedat corect la colectarea TVA aferentă facturilor nr./15.01.2015, nr./15.01.2015 și nr./15.01.2015 emise, pentru care petenta a considerat că aceste tranzacții se includ în categoria tranzacțiilor cărora le sunt aplicabile regimul de TVA la încasare prevăzut la art. 134² alin. 3 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care beneficiarul SC „AS” SRL este o persoană afiliată.

În fapt, în ceea ce privește TVA colectată, organele de inspecție fiscală au constatat că SC „AP” SRL a emis facturi constând în servicii către beneficiarul SC „AS” SRL, astfel:

- factura nr..../15.01.2015 având o bază de impozitare de lei și TVA în sumă de lei;

- factura nr./15.01.2015 având o bază de impozitare de lei și TVA în sumă de lei;

- factura nr./15.01.2015 având o bază de impozitare de lei și TVA în sumă de lei,

pentru care SC AP SRL nu a colectat TVA aferentă acestor facturi întrucât a considerat că aceste tranzacții se includ în categoria tranzacțiilor cărora le sunt aplicabile regimul de TVA la încasare prevăzut la art. 134² alin. 3 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea datelor privind asociații și administratorii SC „AP” SRL și SC „AS” SRL, constatând următoarele:

➤ asociații SC „AP” SRL (CUI ...) sunt doamna și domnul BP, iar administratorul societății este domnul BP;

➤ asociatul unic și administratorul SC „AS” SRL (CUI) este domnul BA (fiul domnului BP și al doamnei).

Conform art. 7 alin. 1, pct. 21, lit. c din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, SC „AP” SRL și SC „AS” SRL sunt persoane afiliate, motiv pentru care aceste societăți nu aveau dreptul de a aplica sistemul de TVA la încasare pentru tranzacțiile dintre ele. Până la data finalizării inspecției fiscale, cele 3 facturi nu au fost încasate de către SC „AP” SRL.

În drept, conform art. 7 pct. 21 lit. c, art. 134², alin. 6, lit. d din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal:

“ART. 7 Definiții ale termenilor comuni

(...)

21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

(...)

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;”.

“ART. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(...)

6) Persoanele impozabile care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare aplică sistemul respectiv numai pentru operațiuni pentru care locul livrării, conform prevederilor [art. 132](#), sau locul prestării, conform prevederilor [art. 133](#), se consideră a fi în România, dar nu aplică sistemul respectiv pentru următoarele operațiuni care intră sub incidența regulilor generale privind exigibilitatea TVA:

a) livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este persoana obligată la plata taxei conform [art. 150](#) alin. (2) - (6), [art. 152³](#) alin. (10) sau art. 160;

b) livrările de bunuri/prestările de servicii care sunt scutite de TVA;

c) operațiunile supuse regimurilor speciale prevăzute la [art. 152¹](#) - [152³](#) ;

d) livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit [art. 7](#) alin. (1) pct. 21.”

Potrivit prevederilor legale precitate, persoanele impozabile care au optat pentru aplicarea sistemului TVA la încasare aplica acest sistem numai pentru operațiuni pentru care locul livrării sau locul prestării, determinate conform legislației în materie de TVA, se considera a fi în România, dar nu aplica sistemul respectiv pentru livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului.

Astfel, livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului se efectuează în regim normal de TVA.

Pentru a stabili daca doua persoane sunt afiliate se au in vedere detinerile (actiuni/parti sociale) directe si indirecte, precum si controlul exercitat intre cele doua persoane.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspectie fiscală nr. F-AR .../24.11.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere F-AR .../24.11.2017, contestată, rezultă conform paginii 3 din RIF că în urma inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscală au constatat existența unor relații de afiliere între SC „AP” SRL, și principalii clienți, respectiv SC „AS” SRL, în sensul că domnul BA (fiul domnului BP și al doamnei ...) deține calitatea de asociat unic și administrator în SC „AS” SRL.

De asemenea, conform Raportului de inspectie fiscală nr. F-AR .../24.11.2017, SC „AP” SRL a aplicat sistemul de TVA la încasare în perioada cuprinsă între 01.01.2013-31.12.2015. Începând cu anul 2016, datorită faptului că în anul 2015 societatea a depășit plafonul de 2.250.000 lei, nu a mai aplicat sistemul de TVA la încasare în anul 2016 (începând cu luna februarie 2016).

În perioada verificată, în ceea ce privește TVA colectată, SC „AP” SRL a emis facturi constând în servicii către beneficiarul SC „AS” SRL, pentru care a aplicat regimul de TVA la încasare prevăzut la art. 134[^]2, alin. 3 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- factura nr..../15.01.2015 având o bază de impozitare de lei și TVA în sumă de lei;
- factura nr./15.01.2015 având o bază de impozitare de lei și TVA în sumă de lei;
- factura nr./15.01.2015 având o bază de impozitare de lei și TVA în sumă de lei.

Astfel, pentru aceste facturi, organele de inspectie fiscală au constatat că societatea petentă nu a colectat TVA aferentă, aplicând sistemul TVA la încasare.

Din verificarea datelor privind asociații și administratorii societăților implicate în aceste tranzacții rezultă următoarele:

- asociații SC „AP” SRL (CUI ...) sunt doamna și domnul BP, iar administratorul societății este domnul BP;
- asociatul unic și administratorul SC „AS” SRL (CUI ...) este domnul BA (fiul domnului BP și al doamnei ...).

Analizând starea de fapt, rezultă că între SC „AP” SRL și SC „AS” SRL sunt relații de afiliere, și pe cale de consecință nu aveau dreptul de a aplica sistemul de TVA la încasare pentru tranzacțiile dintre ele. Pentru facturile emise în luna ianuarie 2015 către „AS”, societatea petentă avea obligația colectării TVA în sumă totală de lei și evidențierii ei în decontul lunii februarie 2015, când s-au emis facturile și a intervenit exigibilitatea TVA.

Ori, în speța, SC „AP” SRL în calitate de persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare, aceasta era obligată să colecteze TVA din facturile emise și să o înscrie în decontul de taxă în momentul emiterii facturilor, în situația în care beneficiarul este o persoană afiliată.

Mai mult, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../24.11.2017, până la data finalizării inspecției fiscale, cele 3 facturi nu au fost încasate de către SC „AP” SRL.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat corect la majorarea TVA colectată în luna ianuarie 2015 cu suma de lei, reprezentând TVA înscrisă în facturile emise în luna ianuarie 2015 și al cărei beneficiar este o persoană afiliată societății petente.

Invocarea de către petentă a faptului că, administratorii și asociații celor două societăți sunt persoane fizice diferite, neexistând nici un fel de control fiscal sau de alta natura între societăți, și că operațiunile nu se încadrează în prevederile art 7 alin. pct. 21 lit c din Legea 571/2003, situație în care este nelegală stabilirea TVA suplimentară în suma de lei, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece, pe de o parte, taxa pe valoarea adăugată a fost stabilită în urma constatărilor efectuate de către organele de inspecție fiscală în baza documentelor financiar-contabile puse la dispoziție de către petentă, iar pe de altă parte, au fost încălcate prevederile legale în ceea ce privește exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, în sensul că, pentru livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului, persoanele impozabile nu aplică sistemul TVA la încasare.

În concluzie, în baza celor reținute și având în vedere că SC „AP” SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de lei.

Pe cale de consecință, având în vedere faptul că societatea AP SRL nu a respectat condițiile legale care dau posibilitatea contribuabililor de a diminua masa profitului impozabil cu contravaloarea unor cheltuieli la calculul masei profitului impozabil și a condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA, prezentând documente de natura mijloacelor de probă care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea stabilită de inspecția fiscală, în cauză se va face aplicațiunea dispozițiilor art. 279 (1) Cod procedură fiscală, în sensul *respingerii ca neîntemeiate* a contestației pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit și TVA, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală

nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, *se va respinge ca neîntemeiată* contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../24.11.2017 emisă de A.J.F.P. Arad-A.I.F, pentru suma totală de ... lei, reprezentând: ... lei impozit pe profit și ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, contestată.

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

DECIDE :

- *respingerea ca neîntemeiată a* contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../24.11.2017 emisă de A.J.F.P. Arad-A.I.F, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei impozit pe profit;
- ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

- prezenta decizie se comunica la:

- societatea AP SRL;
- A.J.F.P. Arad, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,