



DECIZIE nr. 4343/27.11.2019

privind soluționarea contestației formulata de Societatea X SRL, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/10.09.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ARG_AIF/30.08.2019 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR/10.09.2019, asupra contestației formulate de

Societatea X SRL
CIF:
cu sediul în Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. ARG_REG sub nr...../23.08.2019 si la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ARG_AIF/27.08.2019 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/10.09.2019

Societatea X SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR .../07.01.2019 și Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/05.07.2019 emise de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/05.07.2019 emis de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Arad, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în

cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

“Rezultatul inspecției fiscale

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

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

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

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de remodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale. (...).”

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

“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

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

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR 278/08.07.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de către AJFP Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr. F-AR 278/08.07.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, se rețin următoarele:

Suma totală contestată este de **204.177 lei** și reprezintă:

- impozit pe profit în sumă de **30.976 lei**

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **173.201 lei**

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

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR nr.../05.07.2019 emisă de Inspekția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 11.07.2019, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate 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 X SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr.F-AR .../07.01.2019 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspekție Fiscală solicitând desființarea parțială a deciziei contestate pentru următoarele motive:

1. Referitor la TVA

Prezintă constatările organelor de inspekție fiscală cu privire la nerecunoașterea caracterului de livrări intracomunitare a vânzărilor efectuate de petentă către K din Polonia reprezentând cereale, rapiță și floarea soarelui motivat de faptul că, în timpul controlului s-a solicitat Compartimentului de Informații Fiscale Arad verificarea valabilității codului de TVA, înscris pe facturile emise, iar în urma răspunsului primit de la acest compartiment s-a constatat ca codul de TVA PL nu corespunde acestei societăți ,ci aparține unei alte societăți - Drept urmare organele de inspekție fiscală au colectat TVA în suma de xxxx lei.

Față de aceste constatări petenta consideră că solicitarea verificării validității unui număr de cod de TVA în anul 2019, în condițiile în care relațiile comerciale au avut loc în anul 2014 nu este elocventă și nici suficientă pentru a demonstra ca acest cod nu a fost valabil în anul 2014. Astfel, în concret, susține că, la data întocmirii Declarațiilor 390 în care s-au raportat aceste livrări codul era valid, întrucât altfel s-ar fi constatat eroarea de cod.

Petenta aduce critici cu privire la faptul că organele de inspekție fiscală nu au făcut verificări în legătura cu datele de identificare și de înregistrare declarate de X și cele raportate de partenerul din POLONIA pentru a constata dacă există sau nu diferențe.

Totodată, în condițiile în care nici un moment nu s-a pus la îndoiala realitatea vânzărilor demonstrate cu documente de transport și încasarea contravalorii mărfurilor vândute prin virament bancar în contul în valuta al societății, singurul argument al organului de control pentru colectarea de TVA fiind ca la data controlului codul de TVA trecut pe facturi nu corespunde cu beneficiarul livrării, petenta afirmă că au fost încălcate prevederile Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA, unde

statele membre trebuie sa adopte o conduita conforma interpretării respective.

În acest sens, invocă în materie de jurisprudență europeană cazurile C-587/10VSTR , C-273/11 MECSEC GABONA KFT și C-146/05 ALBERT COLLE conform cărora:

- dacă nu a fost contestata realitatea livrării intracomunitare principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA sa fie acordata. În consecința, în cauza principala, din moment ce rezulta din decizia de trimitere ca este incontestabil faptul ca a fost efectuata o livrare intracomunitară, principiul neutralității fiscale impune-astfel cum în mod corect arata și Comisia Comunităților Europene - ca scutirea de taxa sa fie acordata dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de forma nu au fost respectate de către persoanele impozabile - C-146/05 ALBERT COLLE.

- pentru a califica o operațiune ca fiind livrare intracomunitara, trebuiesc îndeplinite doar condițiile referitoare la calitatea de persoana impozabila, la transferul dreptului de a dispune de bun in calitate de proprietar si la deplasarea fizica a bunurilor dintr-un stat membru in altul-C-587/10VSTR.

- atribuirea unui număr de TVA este o cerința de forma, care nu pune în discuție dreptul la scutirea de TVA dacă sunt îndeplinite condițiile materiale ale unei livrări intracomunitare - C-273/11 MECSEC GABONA KFT.

În legislația fiscală română, ORDINUL ANAF nr. 552/2008 pentru aprobarea modelului și conținutului Declarației 390 VIES declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri, se arata ca în cazul în care furnizorul nu comunica un cod valabil de tva, dar bunurile sunt transportate de pe teritoriul unui stat membru al UE, operațiunea se declara în 390.

Având în vedere motivele mai sus prezentate, petenta solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-AR cu suma de xxxxx lei reprezentând, în opinia sa, ca fiind un TVA calculat eronat.

De asemenea, contesta parțial TVA -ul considerat dedus nejustificat de organele de control in suma de xxxxx lei după cum urmează:

- contestat xxxxxxx lei
- necontestat xxxxxx lei

Astfel, petenta consideră că sunt deductibile fiscal cheltuielile cu amenajarea sediului de firmă motiv pentru care anexează la dosarul cauzei fotocopia contractului de comodat încheiat în data de 26.06.2014 pentru stabilirea sediului său social. Prin urmare, în opinia petentei, deoarece imobilul a fost folosit în scopul realizării de operațiuni taxabile conform 145 alin.2 din Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă amenajării este deductibilă fiscal. Amenajarea unui sediu social este o cheltuiala care are legătura directă cu activitatea economică a societății, care în lipsa unui spațiu unde să-și desfășoare activitatea nu poate să-și realizeze scopul

pentru care a fost înființată, adică realizarea de operațiuni taxabile și venituri impozabile.

De asemenea, petenta consideră deductibile fiscal cheltuielile cu comisioanele achitate către diverși furnizori de servicii de intermediere întrucât nu a avut angajat agent de vânzări sau lucrători comerciali, considerându-se mai avantajos să se apeleze la societăți care au în obiectul activității lor intermedierea în comerțul cu cereale.

2. Referitor la Impozitul pe profit

Datorită retratării cheltuielilor cu amenajarea și comisioanele contesta parțial decizia de impunere nr. F-ARprivind stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în suma de xxxxx lei, după cum urmează:

- anul 2014 impozit total xxx, contestat xxxxx lei
- anul 2015 impozit total xxx lei, contestat xxxxx lei, necontestat xxxx lei
- anul 2016 impozit total xxxx lei, contestat xxxxx, necontestat xxxx lei
- anul 2017 impozit total xxxxxx lei, contestat xxxx

În concluzie stabilirea de impozit pe profit suplimentar și TVA suplimentară este, în opinia petentei, vădit ilegală și netemeinică motiv pentru care solicită anularea parțială a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad au procedat la efectuarea unei inspecții fiscale la X SRL în ceea ce privește.

- impozitul pe profit, pentru perioada 01.07.2014 – 31.12.2017
- taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 03.07.2014 – 31.03.2019
- impozitul pe veniturile din alte surse pentru perioada 01.01.2016 – 31.05.2016

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

În urma verificărilor efectuate și urmare deficiențelor constatate organele de inspecție fiscală au recalculat profitul fiscal aferent perioadei 2014 – 2017 luând în calcul soldul contului 121 + cheltuielile nedeductibile înregistrate de petenta + cheltuielile nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală rezultând astfel în sarcina petentei diferențe suplimentare de impozit pe profit după cum urmează:

- pentru anul 2014 diferență impozit profit în sumă de xxxx lei
- pentru anul 2015 diferență impozit profit în sumă de xxxx lei
- pentru anul 2016 diferență impozit profit în sumă de xxxxxx lei
- pentru anul 2017 diferență impozit profit în sumă de xxx lei

Organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu cheltuielile considerate nedeductibile fiscal de natura diverselor comisioane și onorarii aferente unor prestări de servicii în baza facturilor emise de mai multe societăți comerciale AB S.R.L., FC SRL, TM S.R.L., JB SRL, BH SRL, precum și de la societatea BC SRL, declarată inactivă din data de 06.02.2015 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Pentru aceste servicii și comisioane achitate, petenta nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contracte încheiate cu prestatorii și nici alte documente justificative care să ateste ca, serviciile pentru care au fost facturate comisioanele și onorariile au fost prestate în beneficiul său, respectiv care să justifice necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate fiind încălcate astfel prevederile art.21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și pct. 48, alin. (4) din H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 25 alin.1 din Legea nr.227/2015. De asemenea organele de inspecție fiscală au constatat ca pentru tranzacțiile reprezentând achiziții de servicii efectuate de la contribuabilul inactiv BC SRL petenta nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil în suma de 20.391 lei.

Totodată, s-a constatat că petenta a înregistrat în perioada verificată pe cheltuieli în contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” sume reprezentând amortizare construcții și mobilier. În legătură cu aceste cheltuieli s-a constatat ca petenta a înregistrat în contabilitate lucrări de construcții în baza facturilor emise de SC AC SRL, pentru care s-au solicitat documente care să justifice prestațiile de servicii pentru care nu au fost încheiate contracte și nu au fost întocmite situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, sau orice alte documente corespunzătoare și prin care petenta să dovedească ca aceste prestări și materialele de construcții aferente au fost utilizate pentru societate. De asemenea, organele de inspecție fiscală au solicitat contractul de închiriere sau contractul de comodat deoarece imobilul nu se afla în proprietatea X SRL pentru a vedea pe ce perioadă este închiriat respectiv suprafața pusă la dispoziția acesteia pentru calculul corect al cheltuielilor cu amortizarea. Deoarece petenta nu a prezentat niciun document în acest sens, organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate astfel prevederile art.25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare și au majorat baza impozabilă cu aceste cheltuieli considerate nedeductibile fiscal la determinarea profitului impozabil.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

Referitor TVA stabilită suplimentar în sumă de xxxxx lei aferentă livrărilor de bunuri intracomunitare efectuate de petentă către societatea K din Polonia, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2015 - 2016, petenta a efectuat livrări scutite de taxă, cu drept de deducere, reprezentând cereale rapiță și floarea soarelui, către beneficiari din UE, respectiv către societatea K, având codul de TVA, în condițiile în care urmare verificării valabilității codurilor partenerilor intracomunitari ai petentei, prin răspunsul primit de la Compartimentul de Informații Fiscale din cadrul AJFP Arad, s-a constatat că acest cod de TVA înscris pe facturile de vânzare, existent pe CMR-uri, avize și contractul de vânzare cumpărare prezentat nu este valabil, în sensul că acesta aparține societății AS și nu societății K ZOO, fiind încălcate astfel prevederile art.143 alin.(2) lit.a) și art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, aplicabil în anul 2015, respectiv art.294 alin.2 și art. 319 alin.20 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal aplicabil în 2016, precum și dispozițiile art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare în anul 2015.

Referitor la dreptul de deducere a TVA în suma de xxxx lei exercitat în baza facturilor reprezentând contravaloarea unor comisioane înregistrate în contul 622 „ Cheltuieli cu comisioanele și onorariile ” emise de societatea BC SRL, declarata inactiva din data de 06.02.2015 ca urmare a neîndepliniri obligațiilor declarative, organele de inspecție fiscală au constatat ca pentru tranzacțiile reprezentând achiziții de servicii efectuate de la contribuabilul inactiv BC SRL petenta nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în suma de 20.391 lei, având în vedere prevederile art.11 alin.(1¹) și (1²) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare și respectiv art. 11 alin. 7 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Prin urmare petenta a încălcat prevederile art.145 (2), lit. a) din Legea 571 / 2003 cu modificările și completările ulterioare respectiv pct. 46 (2) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal și art.155 , alin.(5) din Legea 571/2003 cu completările și modificările ulterioare, respectiv art. 298, alin. (1) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la dreptul de deducere a TVA în suma de xxx lei exercitat în baza facturilor emise de către AC SRL (prestări servicii, lucrări de construcții) și D SRL reprezentând prestări servicii și materiale de construcții, petenta nu a putut prezenta organelor de inspecție fiscală planuri schițe ale proiectului de reamenajare, materiale necesare executării devizului sau alte documente care sa justifice ca acestea sunt destinate în folosul unor operațiuni taxabile conform art. 145, alin. 2, lit. a din Legea nr.571/2003, respectiv art. 297 respectiv art. 298, alin. (1) din Legea nr. 227/2015.

Referitor la dreptul de deducere a TVA în suma de xxxx lei exercitat în baza unor facturi emise de către TM S.R.L., BH, JG S.R.L și B SRL, reprezentând diverse comisioane și onorarii aferente unor prestări de servicii, petenta nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contracte încheiate cu prestatorii și nici alte documente justificative care să ateste ca, serviciile pentru care au fost facturate comisioanele și onorariile au fost prestate în beneficiul său, respectiv care să justifice necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate fiind încălcate astfel prevederile art. 145, alin. 2, lit. a din Legea nr.571/2003, respectiv art. 297 și art. 298, alin. (1) din Legea nr. 227/2015.

III. X S.R.L. are sediul în Arad, are cod unic de înregistrare CUI Nr. ORC și are ca obiect principal de activitate” *Intermedieri în comerțul cu produse diverse* ” – cod CAEN 4619.

IV. Față de constatările organelor fiscale, susținerile petentei , reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE)2016/679

existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Referitor la capetele de cerere privind cheltuielile totale în suma de xxx lei efectuate în perioada 01.07.2014 – 31.12.2017, precum și taxa pe valoarea adăugată facturată în perioada 03.07.2014 – 31.03.2019 în sumă de xxxx lei, aferentă unor comisioane și prestări servicii facturate de către mai multe societăți comerciale, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă X SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii facturate de diverși furnizori/prestatori și dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu aceste achiziții de bunuri și servicii, în condițiile în care petenta nu probează cu documente că achizițiile de bunuri/servicii au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, în perioada 01.07.2014 - 31.12.2017 petenta a înregistrat ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, sume de natura diverselor comisioane aferente unor prestări de servicii în baza facturilor emise de societățile AB S.R.L., FC SRL, TM S.R.L., JG BF SRL, BH SRL. De asemenea petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente facturilor emise de societățile Teca Mobile S.R.L., Just Grains MBF SRL și BENEFIC HOUSE SRL în perioada 01.01.2014 – 28.02.2019 în suma totală de 20.092 lei.

Pentru aceste servicii și comisioane achitate, petenta nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contractele încheiate cu prestatorii și nici alte documente justificative care să ateste ca, serviciile pentru care au fost facturate comisioanele au fost prestate în beneficiul său, respectiv care să justifice necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate.

Totodată, având în vedere că nu s-a justificat cu documente prestarea acestor servicii în scopul operațiunilor sale taxabile nu s-a acordat petentei dreptul de deducere nici pentru taxa pe valoarea adăugată.

În drept, în perioada 2014-2015 sunt aplicabile prevederile art.19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, stipulează:

„(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.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile

efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, potrivit prevederilor stipulate la art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

De asemenea, la art.21 la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m), următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

ART. 21

(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;”.

Potrivit acestor prevederi legale, 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, nu sunt deductibile fiscal.

Mai mult, în explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, următoarele:

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

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

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

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă cronologic și sistematic, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, iar în ceea ce privește serviciile, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte

de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință neacordarea deductibilității cheltuielilor în cauză.

Mai mult, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a cheltuielilor înregistrate în contabilitate îi revine contribuabilului care deduce aceste cheltuieli.

În anul 2016 sunt aplicabile prevederile sunt aplicabile prevederile: art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART.19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

iar în conformitate cu pct 5 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile 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 sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

Astfel, se reține că rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar pentru calculul rezultatului fiscal (diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile), veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că potrivit art.25 din Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

“(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.”

Astfel, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății.

Prin urmare, din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuielile înregistrate în contabilitate conform reglementărilor contabile aplicabile sunt deductibile la determinarea rezultatului fiscal, potrivit principiilor generale din prevederile legale menționate mai sus.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată** la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în vigoare până la data de 31.12.2013, precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în perioada 01.01.2010-31.12.2012, stipulează:

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

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

Prin urmare, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Începând cu data de 01.01.2016, la art.297 alin.(4) lit.a și art.299 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, se stipulează:

“ART. 297

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

a) operațiuni taxabile; [...]

ART.299

(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. 319 [...],

iar potrivit pct. 67 alin.(1) și pct.69 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.[...]

69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.

(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal [...].”

Astfel, se reține că și începând cu data de 01.01.2016 dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor este condiționat de îndeplinirea atât a cerințelor de fond (achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății) cât și a cerințelor de formă, respectiv deținerea exemplarului original al facturii, care să conțină informațiile prevăzute de lege.

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.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de bunuri/ servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține faptul că potrivit art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(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.”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.F-AR/05.07.2019, se reține faptul că petenta a înregistrat ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, sume de natura diverselor comisioane aferente unor prestări de servicii în baza facturilor emise de societățile AB S.R.L., FC SRL, TM S.R.L., JG BF SRL, BH SRL fără să facă dovada că achizițiile de servicii și comisioane achitate și înregistrate în evidența contabilă în baza facturilor emise de prestatori au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/operațiuni taxabile și fără să prezente în justificarea acestora contractele încheiate cu prestatorii și orice alte documente justificative care să ateste ca, serviciile pentru care au fost facturate comisioanele au fost prestate în beneficiul său, respectiv care să justifice necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate.

În vederea justificării serviciilor prestate de către societățile AB S.R.L., FC SRL, TM S.R.L., JG BF SRL, BH SRL organele de inspecție fiscală au solicitat societății X SRL documentele care au stat la baza acestor cheltuieli pentru care petenta pretinde deductibilitatea la determinarea masei profitului impozabil și exercitarea dreptului de deducere a TVA, respectiv contractele dar reprezentanții societății nu au pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală documentele solicitate.

Facturile fiscale prezentate de petenta în justificarea serviciilor și comisioanelor facturate petentei de către diverși furnizori nu pot demonstra necesitatea efectuării prestărilor prin specificul activităților desfășurate, respectiv intermedierea în comerțul cu cereale așa cum susține petenta în contestația formulată, în lipsa unor documente justificative de natura

mijloacelor de probă (contracte, rapoarte de lucru, etc.) care sa cuprindă cu relevanta conținutul operațiunii patrimoniale si datele aferente operațiunilor efectuate, respectiv dacă acestea au fost prestate in legătura cu activitatea desfășurată de petentă și care să prezinte care au fost serviciile furnizate, valoarea acestora, în ce mod acestea au fost utilizate și impactul asupra desfășurării activității petentei.

Având în vedere că prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestator, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă necesitatea realizării acestora in folosul operațiunilor sale taxabile, iar petenta nu deține astfel de documente justificative, se reține ca nu se poate justifica majorarea cheltuielilor cu serviciile și comisionele executate de terți, aceste cheltuieli nefiind deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil, și de asemenea petenta neputându-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugata aferenta.

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 consecință 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.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia „*aceste cheltuieli cu comisioanele achitate către diverși furnizori de servicii de intermediere sunt deductibile întrucât nu a avut angajat agent de vânzări sau lucrători comerciali considerându-se astfel mai avantajos să apeleze la societăți care au în obiectul activității lor intermedierea în comerțul cu cereale*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că X SRL nu a prezentat documente care să justifice prestările de servicii înregistrate în evidența contabilă și care să fie analizate de echipa de control.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Petenta avea posibilitatea legală de a proba cu documente care sa cuprindă cu relevanta conținutul operațiunii patrimoniale si datele aferente operațiunilor efectuate, in condițiile în care, conform pct.48 din H.G. nr.44/2004 cu completările si modificările ulterioare, prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin contracte și rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare.

Cu toate acestea, 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) respectiv modul în care comisionale și serviciile (neidentificate) au concurat la **desfășurarea activității economice**, neputând astfel face dovada materială că prestările de servicii au fost efectuate în scopul obținerii veniturilor sale impozabile.

Prin urmare, se reține că petenta nu poate justifica cu documente necesitatea prestării serviciilor în scopul activității desfășurate, iar simpla prezentare a unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor aferente achizițiilor cu prestări servicii întrucât pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Avand in vedere ca petenta nu a făcut dovada cu documente că serviciile au fost efectiv prestate, nu a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate, iar cheltuielile cu prestările de servicii și comisionale facturate au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că cheltuielile cu prestarile de servicii și comisioanele facturate nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, așa cum s-a analizat la impozitul pe profit, din documentele prezentate a rezultat că acestea nu justifică prestarea efectivă a serviciilor și comisioanelor facturate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Pentru a beneficia de posibilitatea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de 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.

Referitor la documentele justificative se reține faptul că la art.145 al Titlului VI din Codul fiscal este prevăzut faptul că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. **Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.**

Mai mult, se reține că 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”.*

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

Totodată, la pct.46 alin.(1) de explicitare a art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, aprobat prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2009, se stipulează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. [...]”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA 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 al 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 al 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.

Mai mult, în același sens este și Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.766/2/2013:

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

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

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

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

Ca urmare, deoarece nici la contestație și nici la data întocmirii raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, X SRL nu a prezentat documente justificative din care rezulte că serviciile în cauză au fost efectiv prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile, neexistând contracte încheiate cu presatorii și alte documente justificative care să cuprindă cu relevanță conținutul operațiunii patrimoniale și datele aferente operațiunilor efectuate, respectiv dacă acestea au fost prestate în legătura cu activitatea desfășurată de petentă și care să prezinte

care au fost serviciile furnizate, valoarea acestora, în ce mod acestea au fost utilizate și impactul asupra desfășurării activității petentei, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în suma totală de xxxx lei cu serviciile și comisioanele facturate petentei de către societățile AB S.R.L., FC SRL, TM S.R.L., JG BF SRL, BH SRL, în perioada 01.07.2014 – 31.12.2017 și dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 20.092 lei aferenta facturilor emise de aceste societăți în perioada 01.01.2014 – 28.02.2019

Referitor la capetele de cerere privind nerecunoașterea unor cheltuieli ca fiind deductibile la calculul masei profitului impozabil și a neacordării dreptului de deducere al TVA în sumă de xxx lei aferent unor achiziții de servicii și comisioane efectuate de petentă de la societatea BC SRL care la data efectuării operațiunilor era persoană juridică declarată inactivă, începând cu data de 06.02.2015, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada verificată, petenta a derulat tranzacții comerciale, constând în achiziții de servicii pentru care a achitat comisioane de la furnizorul intern BC SRL, care era la data efectuării tranzacțiilor o persoană juridică declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile și nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă acestor achiziții, stabilind obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestația formulată petenta consideră că aceste cheltuieli cu comisioanele achitate către diverși furnizori de servicii de intermediere sunt deductibile întrucât nu a avut angajat agent de vânzări sau lucrători comerciali considerându-se astfel mai avantajos să apeleze la societăți care au în obiectul activității lor intermedierea în comerțul cu cereale.

În drept, potrivit prevederilor art.11 alin.(1), alin.(1¹) și alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

(1¹) Contribuabilii declarați inactivi conform art.78¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă.

(1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art.78¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.

(1³) Contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.153 alin.(9) lit.b)-e) nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor impozabile desfășurate în perioada respectivă.

(1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.153 alin.(9) lit.b)-e) și au fost înscriși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”

Prevederile art.78¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“Registrul contribuabililor inactivi/reactivați

(1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(2) Declararea contribuabililor inactivi, precum și reactivarea acestora se fac de către organul fiscal, prin decizie, emisă conform competențelor și procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală...

(...)

(8) Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat

inactiv și nici tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv.

De asemenea, conform prevederilor legale, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Prin urmare, legiuitorul, prin procedura fiscală, a statuat fără dubiu, că persoanelor juridice care sunt declarate inactiv le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin.(1¹) și (1²) din Codul fiscal, rezumate în cele prezentate mai sus.

Totodată, prevederile art.3 din OPANAF nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

“(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”

coroborate cu prevederile OPANAF nr. 3347/2011 pentru aprobarea unor proceduri de aplicare a art.78¹ alin.(1) din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare, stipulează:

“Art.7 (1) Pe perioada cât contribuabilii sunt declarați inactivi le sunt aplicabile procedurile de administrare referitoare la declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

Art.8 “(1) Contribuabililor declarați inactivi li se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA, începând cu data de întâi a lunii următoare comunicării deciziei de declarare în inactivitate.

(2) Persoanele impozabile cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, datorită declarării inactivității fiscale, au obligația să solicite organului fiscal competent, în cazul reactivării, înregistrarea în scopuri de TVA. Data înregistrării în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data reactivării.

ART. 10 “Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare fiscală, www.anaf.ro, la secțiunea "Informații publice".”

Potrivit normelor legale mai sus citate, se reține că documentele emise de un contribuabil declarat inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

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

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;”

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționată de faptul că acestea i-au fost ori urmează să îi fie livrate de către o persoană impozabilă și totodată să fie justificate cu documente care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin. (19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, facturile întocmite de furnizori inactivi nu cuprind informații referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile care a emis factura, acest cod al emitentului nemaifiind valabil.

Totodată, potrivit art.153 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(9) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

a) dacă este declarată inactivă conform prevederilor art.78¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, de la data declarării ca inactivă; (...)”

Prin urmare, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA persoanei impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi, de la data declarării acestora ca inactivi.

De asemenea, prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. f), precizează:

“Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării

de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. [...].

ART. 21 - Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

(...)

r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală; [...]."

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a facturilor de aprovizionare și a cheltuielilor înscrise în documente, nu este suficientă pentru ca petenta să aibă drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă și pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul rezultatului fiscal, atât timp cât legiuitorul precizează consecințele fiscale în situația în care au loc tranzacții cu contribuabili inactivi.

Având în vedere toate cele prezentate anterior, organul de soluționare a contestației reține că simpla existență a unor documente - în speță facturi, chiar în situația în care sunt întocmite potrivit legii, nu este suficientă pentru justificarea deductibilității cheltuielilor și nu constituie o prezumție pentru desfășurarea unei activități economice care să dea drept de deducere a TVA, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar deținerea documentului justificativ pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat atât cheltuielile aferente achizițiilor cât și TVA deductibilă aferentă acestor achiziții.

Prin urmare argumentele petentei cu privire la faptul că aceste cheltuieli cu comisioanele achitate către diverși furnizori de servicii de intermediere sunt deductibile întrucât nu a avut angajat agent de vânzări sau lucrători comerciali considerându-se astfel mai avantajos să apeleze la societăți care au în obiectul activității lor intermedierea în comerțul cu cereale, este lipsită de relevanță juridică, întrucât norma legală prezentată mai sus este imperativă, fără a prevedea cazuri speciale legate de modul de intrare și înregistrare în contabilitate a acestor bunuri sau de destinația lor ulterioară, prin care să se deroge de la ea.

Învederăm că, în speță, verificarea furnizorilor este o procedură extrem de facilă, la îndemâna tuturor agenților economici, prin simpla accesare a site-ului ANAF - Informații Publice - Informații privind agenții economici - Registrul contribuabili, legiuitorul dând, astfel, contribuabililor posibilitatea rezonabilă de a se informa, de a evita încheierea de tranzacții comerciale cu contribuabili inactivi și în final de a evita refuzul autorităților fiscale de a acorda dreptul de deducere a TVA, respectiv de a se putea proteja, de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri de la contribuabili declarați inactivi.

Ca atare, instituirea măsurii de înființare a Registrului contribuabililor inactivi/reactivați pentru contribuabilii ce au un comportament evazionist și a sancțiunii reexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecți.

Se reține că, la determinarea deductibilității cheltuielilor cu bunurile și la anularea TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate petentă, trebuie avute în vedere și prevederile art.6 alin (1) și art.118 alin.(5) din Codul de procedură fiscală, care prevăd:

“Art. 6. – Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă stabilite de lege și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii (...).

Art. 118. – Reguli privind inspecția fiscală

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitarea sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală sau contabilă”.

Răspunderea pentru corecta întocmire a documentelor justificative este solidară, incluzând atât furnizorul, cât și cumpărătorul, așa cum se prevede la art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 6. - [...] (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, petenta nu este absolvită de răspundere pentru înregistrarea în evidența sa contabilă a facturilor emise de furnizorii săi, răspundere ce impune cumpărătorului necesitatea de a se informa în legătură cu starea și comportamentul fiscal al furnizorilor săi, cât și în legătură cu proveniența documentelor înregistrate în contabilitate.

Față de prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, faptul că societatea comercială contestatară nu a înțeles sau nu a cunoscut aceste prevederi, echivalează cu asumarea riscului, ceea ce presupune suportarea consecințelor integrale ale acestuia.

Legalitatea exercitării dreptului de deducere, atât pentru cheltuielile înregistrate, cât și pentru TVA deductibilă aferentă, are în vedere, concomitent, două aspecte și anume, cel de fond – care privește realitatea operațiunilor consemnate în factură și cel de formă – care privește modul de completare a acesteia de către furnizor.

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.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că:

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

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

- prin Decizia nr. 1261/12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că:

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

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea romană inclusiv normele metodologice nu fixează o listă 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.”

Astfel, înregistrarea în evidența contabilă de către petentă a facturilor provenite de la furnizorii care nu confirmă livrările, nu dovedește proveniența legală a bunurilor, ci doar intrarea lor în gestiune, în cazul în care tranzacțiile au fost reale.

Întrucât petenta nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecății, rezultă că aceasta reprezintă o nesocotire a propriului interes, ceea ce va determina *respingerea contestației* pentru aceste capete de cerere.

Referitor la capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă pentru livrările intracomunitare de bunuri facturate, petenta beneficiază de scutire de TVA, în condițiile în care la data facturării codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în celălalt stat membru nu era valabil, iar petenta în susținerea contestației, nu prezintă facturi de corecție în care să fie înscris codul de TVA corect al beneficiarului și denumirea acestuia, oferind astfel autorității fiscale posibilitatea legală de a verifica alt cod de TVA decât cel înscris în facturile inițiale.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2015 – 2016, petenta a efectuat livrări scutite de taxă, cu drept de deducere, reprezentând cereale rapiță și floarea soarelui, către beneficiarul din UE, K Zoo din Polonia, având codul de TVA, în condițiile în care urmare verificării valabilității codurilor partenerilor intracomunitari ai petentei, prin răspunsul primit de la Compartimentul de Informații Fiscale din cadrul AJFP Arad, s-a constatat că acest cod de TVA înscris pe facturile de vânzare, existent pe CMR-uri, avize și contractul de vânzare cumpărare prezentat nu este valabil, în sensul că acesta aparține societății A și nu societății K ZOO, fiind încălcate astfel prevederile art.143 alin.(2) lit.a) și art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în anul 2015, respectiv art.294 alin.2 și art. 319 alin.20 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal aplicabil în 2016, precum și dispozițiile art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 privind probarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare în anul 2015. Pentru aceste motive organele de inspecție fiscală au stabilit că operațiunea este imposibilă, fapt pentru care au dispus în sarcina petentei colectarea TVA în sumă de xxxx lei.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 128 alin. (9) și ale art. 143 alin. (2) lit. a) și alin. (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, preluate la art. 270 alin. (9) și art. 294 alin. (2) lit. a) și alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

„ART. 270 Livrarea de bunuri

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora. art. 294 Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 312; [...]"

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă."

Totodată, conform prevederilor aliniatului (3) antecitat, a fost emis Ordinul 103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care la art. 10 alin. (1) din Anexa 1 precizează:

„ART. 10

(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) **factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;**

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/ comanda de vânzare/ cumpărare, documentele de asigurare.

(5) **În situația livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la alin. (1), dacă inspecția fiscală a constatat că pe factură este înscris eronat codul de TVA al beneficiarului, pentru acordarea scutirii de TVA se va permite în timpul controlului corectarea facturii de către furnizor și se va verifica validitatea codului de TVA al beneficiarului de către organele de inspecție fiscală. Această factură va fi atașată de către furnizor facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția."**

Reglementări similare au fost cuprinse și la art. 10 din Ordinul 2222/2006

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, pentru a putea beneficia de această scutire legiuitorul a prevăzut obligativitatea justificării scutirii care presupune existența, deținerea și implicit prezentarea de documente legal aprobate: **factura care trebuie să conțină codul de TVA al beneficiarului** și documentul de transport din România în alt stat

membru, respectiv, pentru transport rutier, scrisoarea de trăsura CMR, și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

În situația livrărilor intracomunitare de bunuri, dacă inspecția fiscală a constatat că pe factură este înscris eronat codul de TVA al beneficiarului, pentru acordarea scutirii de TVA se va permite în timpul controlului corectarea facturii de către furnizor și se va verifica validitatea codului de TVA al beneficiarului de către organele de inspecție fiscală. Această factură va fi atașată de către furnizor facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția.

Referitor la corectarea facturilor sunt incidente prevederile art. 330 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

”ART. 330 Corectarea facturilor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care factura nu a fost transmisă către beneficiar, aceasta se anulează și se emite o nouă factură;

b) în cazul în care factura a fost transmisă beneficiarului, fie se emite o nouă factură care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din factura inițială, numărul și data facturii corectate, valorile cu semnul minus sau, după caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, iar, pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite o nouă factură conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite o factură cu valorile cu semnul minus sau, după caz, cu o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, în care se înscriu numărul și data facturii corectate.”

[...]

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 - 302.

De asemenea, la punctul 108 din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal legiuitorul a prevăzut că:

„(4) Furnizorii/Prestatorii care emit facturi de corecție după inspecția fiscală, în conformitate cu prevederile art. 330 alin. (3) din Codul fiscal, înscriu aceste facturi în jurnalul pentru vânzări într-o rubrică separată, iar acestea se preiau de asemenea într-o rubrică separată din decontul de taxă, fără a avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată înscrisă în respectivele facturi. Pentru a evita

situațiile de abuz și pentru a permite identificarea situațiilor în care se emit facturi după inspecția fiscală, în cuprinsul acestor facturi furnizorii/prestatorii trebuie să menționeze că sunt emise după inspecția fiscală. Beneficiarii au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 - 301 din Codul fiscal, taxa fiind înscrisă în rubricile din decontul de taxă aferente achizițiilor de bunuri și servicii. Emiterea facturilor de corecție nu poate depăși perioada prevăzută la art. 301 alin. (2) din Codul fiscal.”

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în anul 2015 și 2016, petenta a emis facturi către beneficiarul intracomunitar din UE, respectiv K Zoo din Polonia, având codul de TVA

Din analiza răspunsului primit de la Compartimentul de Informații Fiscale din cadrul AJFP Arad, se constată că acest cod de TVA înscris pe facturile de vânzare, existent pe CMR-uri, avize și contractul de vânzare cumpărare prezentat de petentă nu era valabil, în sensul că acesta aparținea societății A și nu societății K ZOO.

Față de această stare de fapt constatată și având în vedere prevederile legale aplicabile în speță, organul de soluționare a contestației reține că, la dosarul cauzei petenta nu a prezentat, în legătură cu livrările intracomunitare efectuate către societatea K ZOO din Polonia, dovezi de natura documentelor justificative reprezentând facturi de corecție în care să fie înscris codul de TVA corect al beneficiarului și denumirea acestuia, oferind astfel autorității fiscale posibilitatea legală de a verifica alt cod de TVA decât cel înscris în facturile inițiale. Prin urmare nu s-a făcut dovada faptului că petenta a uzat de permisiunea conferită de legiuitor prin art. 10 alin. (5) din Anexa 1 la Ordinul 103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, a cărei reglementare a fost cuprinsă și la art. 10 alin.5 din Ordinul 2222/2006, chiar și ulterior încheierii inspecției fiscale conform prevederilor art. 330 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Aceste dovezi de natura documentelor justificative reprezentând facturi de corecție în care să fie înscris codul de TVA corect al beneficiarului și denumirea acestuia i-au fost solicitate în mod expres de către DGRFP Timișoara, cu adresa nr. /01.10.2019, în considerarea art. 7 și art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală. Adresa cu solicitările privind completarea dosarului contestației a fost transmisă petentei la adresa indicată în contestație din Arad,....., însă corespondența a fost restituită de către Oficiul Poștal Arad 1 în data de 10.10.2019 cu motivația „ AVIZAT – REAVIZAT EXPIRAT TERMEN DE PĂSTRARE ”.

Pe cale de consecință, deoarece codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului intracomunitar din Polonia K ZOO înscris de

petentă pe facturile de vânzare, existent pe CMR-uri, avize și contractul de vânzare-cumpărare nu era valabil, la data efectuării operațiunilor, în sensul că acesta aparținea societății A și nu societății Ktolik SP ZOO, iar petenta nu a prezentat nici în timpul desfășurării inspecției fiscale și nici ulterior în procedura de soluționare a contestației facturi de corecție în care să fie înscris codul de TVA corect al beneficiarului și denumirea acestuia, oferind astfel autorității fiscale posibilitatea legală de a verifica alt cod de TVA decât cel înscris în facturile inițiale rezultă că, facturile prezentate nu conțin toate informațiile prevăzute de lege, pentru ca petenta să justifice scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare efectuate.

Or, din documentele existente la dosarul cauzei se reține faptul că petenta nu și-a îndeplinit obligațiile ce îi reveneau în materie de probă, întrucât nu a făcut dovada livrărilor către K ZOO din Polonia neprezentând nici în timpul desfășurării inspecției fiscale și nici ulterior în procedura de soluționare a contestației facturi de corecție în care să fie înscris codul de TVA corect al beneficiarului și denumirea acestuia, oferind astfel autorității fiscale posibilitatea legală de a verifica alt cod de TVA decât cel înscris în facturile inițiale.

Se reține că, potrivit doctrinei, 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 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „*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 reținute 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 ori acesta nu a prezentat în susținerea afirmațiilor documente justificative privind livrările intracomunitare efectuate către K ZOO din Polonia înregistrate în evidența contabilă, ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a TVA în sumă totală de xxxxx lei.

În ceea ce privește argumentul petentei referitor la faptul că nu s-a pus la îndoială realitatea vânzărilor demonstrate cu documente de transport și încasarea contravalorii mărfurilor vândute prin virament bancar în contul în valută al societății, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât chiar dacă completarea facturilor cu codul de

Înregistrare în scopuri de TVA reprezintă un aspect de natură formală și nu unul de fond, legiuitorul a prevăzut că fiecare persoană impozabilă la momentul efectuării unei operațiuni economice să se identifice cu un cod de plătitor de TVA. Mai mult, aceste condiții de fond și formă trebuie îndeplinite cumulativ. Astfel, neînscrisura pe facturi a acestui cod, care reprezintă conform prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare un **element obligatoriu**, conduce la sancționarea persoanei impozabile.

De asemenea, se reține că petenta avea posibilitatea să verifice codul de TVA al cumpărătorului, potrivit prevederilor OMFP nr.1706/2006 pentru aprobarea Procedurii de solicitare a verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, de către persoane înregistrate în scopuri de TVA în România, care la pct.3 precizează:

“Persoanele înregistrate în scopuri de TVA în România pot verifica valabilitatea codurilor de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, astfel:

a) *accesând pagina de internet a Comisiei Europene, la adresa:<http://ec.europa.eu/taxationcustoms/vies/en/vieshome.htm>, utilizând adresa: <http://anaf.mfinante.ro/wps/portal/VIES.htm>;*

b) *transmițând o solicitare, prin poșta electronică, la adresa/adresele menționată/menționate pe portalul A.N.A.F., utilizând: <http://anaf.mfinante.ro/wps/portal/>;*

c) *transmițând o solicitare în scris, prin poștă sau direct la registratura direcțiilor generale ale finanțelor publice județene, respectiv a municipiului București, sau a Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.”*

Or, petenta nu face dovada cu documente că a procedat la verificarea valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre conform procedurii prevăzute în OMFP nr.1706/2006 deși potrivit acestei proceduri, *”verificarea valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA, furnizate vânzătorilor din România de către cumpărători din alte state membre, cade în sarcina vânzătorului; [...].”*

În ceea ce privește invocarea de către societate a jurisprudenței CEJ în cauza C-273/11 Mecsek-Gabona Kft, se reține că din analiza acesteia rezultă că, în lipsa din Directiva 2006/112, unei dispoziții concrete, în ceea ce privește probele pe care persoanele impozabile sunt obligate să le prezinte pentru a beneficia de scutirea de TVA, revine statelor membre sarcina de a stabili, în conformitate cu art.131 din Directiva 2006/112, condițiile în care scutesc livrările intracomunitare pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor și pentru a preveni orice posibilă fraudă, evaziune sau abuz. Cu toate acestea, în exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept care fac

parte din ordinea juridică a Uniunii, între care figurează în special principiile securității juridice și proporționalității.

Astfel, fără să contravină legislației europene, legislația românească prevede în mod expres documentele și condițiile în care poate fi aplicată scutirea de TVA în cazul unei livrări intracomunitare, prevăzute de OMFP nr.2222/2006 și ulterior prin Ordinul nr.103/2016.

În aceste condiții, obligațiile care revin unei persoane impozabile în materie de probă trebuie determinate în funcție de condițiile prevăzute expres în această privință în legislația națională și din practica obișnuită stabilită prin tranzacții similare. Astfel cum reiese din jurisprudența Curții, principiul securității juridice impune ca persoanele impozabile să aibă cunostință de obligațiile fiscale înainte de a încheia o operațiune. (punctul 38 și 39 din Hotărârea Mecsek-Gabona).

Prin urmare, conform prevederilor art.10 alin.(1) lit.a) din Instrucțiuni, scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, și ulterior art. 294 alin. (2) lit.a se justifică, între altele cu **factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru.**

Mai mult, conform acestor prevederi legale, rezultă că factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru reprezintă document obligatoriu în vederea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată, lipsa acestuia determinând faptul că scutirea nu este aplicabilă.

Referitor la susținerile petentei că, argumentul organului de control pentru colectarea de TVA că la data controlului codul de TVA trecut pe facturi nu corespunde cu beneficiarul livrării, este contrar Directivei 112/2006 privind TVA și jurisprudenței Curții Europene de Justiție, precum și faptul că Dispozițiile comunitare se aplică cu prioritate, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât Jurisprudența Curții Europene de Justiție poate fi invocată doar în situația în care nu există prevederi contrare în legislația națională, astfel că, până la amendarea legislației naționale citate în speță, aceasta prevalează în soluționarea cauzei, în acest sens fiind și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat pentru o speță similară.

Mai mult, se reține că, potrivit art.9 alin.(3) din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil care prevede: *„Interpretarea legii de către instanță se face numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecății”*, coroborat cu art.10 din același act normativ potrivit căruia: *„Legile care derogă de la o dispoziție generală [...] se aplică numai în cazurile expres și limitativ prevăzute de lege”*, o anumită interpretare a legii de către instanță nu poate fi aplicată prin analogie și în alte spețe.

Nici argumentul petentei conform căruia „ la data întocmirii Declarațiilor 390 în care s-au raportat aceste livrări codul era valid, întrucât altfel s-ar fi constatat eroare de cod ” nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, constatările efectuate de organele de inspecție fiscală au avut la bază informațiile primite de la Compartimentul de Informații fiscale și mai mult, se reține că dreptul se judecă raportat la fiecare caz în parte, conform legii, modul de înregistrare a declarațiilor nu constituie un criteriu în fundamentarea stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare.

Totodată, referitor la răspunderea individuală și în solidar pentru plata TVA, prevederile art.151² alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, precizează:

„Răspunderea individuală și în solidar pentru plata taxei [...]

(4) Furnizorul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei pentru o achiziție intracomunitară de bunuri este beneficiarul, conform art.151, dacă factura prevăzută la art.155 alin.(5) sau autofactura prevăzută la art.155¹ alin. (1):[...]

b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate, elementele necesare calculării bazei de impozitare.”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că în situația în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, în cazul în care factura conține date incorecte, furnizorul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei.

În consecință, pentru acest capăt de cerere, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-AR/08.07.2019, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la capetele de cerere privind cheltuielile în suma de 4xxxxxxxlei efectuate în perioada 01.07.2014 – 31.12.2017, reprezentând amortizarea unor construcții, precum și taxa pe valoarea adăugată facturată în perioada 03.07.2014 – 31.03.2019 în sumă de xxxxxx lei, aferentă unor prestări servicii și materiale de construcții, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este

investită să se pronunțe dacă X SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii facturate de diverși furnizori/prestatori și dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea unor construcții și mobilier, în condițiile în care petenta nu justifică cu documente că achizițiile de bunuri/servicii au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, în perioada verificată petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil în contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” suma totală de xxxxx lei reprezentând amortizare construcții și mobilier. În legătură cu aceste cheltuieli s-a constatat ca petenta a înregistrat în contabilitate lucrări de construcții în baza facturilor emise de AC SRL pentru care petenta nu deține situații de lucrări din care să reiasă natura serviciilor prestate și nici nu a fost identificat vreun contract încheiat între părți care să justifice motivul efectuării acestor cheltuieli.

În vederea clarificării acestor aspecte și identificării serviciilor prestate, echipa de inspecție fiscală a solicitat petentei documente care să justifice prestațiile de servicii pentru care nu au fost încheiate contracte și nu au fost întocmite situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, sau orice alte documente corespunzătoare și prin care să se facă dovada ca aceste prestări au fost utilizate pentru petentă. De asemenea, organele de inspecție fiscală au solicitat contractul de închiriere sau contractul de comodat deoarece imobilul nu se afla în proprietatea X SRL pentru a vedea pe ce perioadă este închiriat respectiv suprafața pusă la dispoziția acesteia pentru calculul corect al cheltuielilor cu amortizarea.

De asemenea, în perioada verificată petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma totală de xxx lei în baza facturilor emise de către AC SRL (prestări servicii, lucrări de construcții) și D SRL reprezentând servicii și materiale de construcții, pentru care petenta nu a putut prezenta organelor de inspecție fiscală planuri schițe ale proiectului de reamenajare, materiale necesare executării devizului sau alte documente care să justifice ca acestea sunt destinate în folosul unor operațiuni taxabile conform art. 145, alin. 2, lit. a din Legea nr.571/2003, respectiv art. 297 respectiv art. 298, alin. (1) din Legea nr. 227/2015.

În motivarea contestației petenta prezintă fotocopia contractului de comodat încheiat în data de 26.06.2014 pentru stabilirea sediului său considerând că sunt deductibile fiscal cheltuielile cu amenajarea sediului său social.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART.19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

iar în conformitate cu pct 5 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile 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 sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

Astfel, se reține că rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar pentru calculul rezultatului fiscal (diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile), veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că potrivit art.25 din Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

“(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.”

De asemenea, la art.25 alin.(3) lit.k) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil. Astfel, potrivit art.25 alin.3 lit.k):

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

k) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu aflat în locuința proprietate personală a unei persoane fizice, folosită și în scop personal, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor puse la dispoziția societății în baza contractelor încheiate între părți, în acest scop.

Astfel, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității

economice a societății.

Referitor la **taxa pe valoarea adăugată** sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel:

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

a) operațiuni taxabile;”

Începând cu data de 01.01.2016, la art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“ART. 297

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

a) operațiuni taxabile; [...],”

coroborat cu dispozițiile art.305 alin.(1), alin.(4) lit.a) și art.8 din același act normativ.

În prezenta cauza, organele de inspecție fiscală au stabilit ca petenta nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA și de deductibilitate a cheltuielilor cu amortizarea unor construcții pentru lucrările de construcții și amenajare a unor imobile, achiziționate de la Adrian Construct SRL și Dedeman (Anexa nr.9 la RIF), pe motiv ca petenta nu a prezentat situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, sau orice alte documente din care să reiasă natura serviciilor prestate și nici nu a fost identificat vreun contract încheiat între părți care să justifice motivul efectuării acestor cheltuieli și că acestea sunt destinate în folosul unor operațiuni taxabile, așa cum stipulează dispozițiile legale.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele aspecte:

În cauza supusă soluționării, se constată că lucrările de construcții pentru care se solicita dreptul de deducere a TVA și deductibilitatea cu amortizarea acestor investiții au fost achiziționate, conform susținerilor petentei, în scopul realizării unor obiective de investiții pentru imobilul care nu aparține societății petente constând în amenajarea sediului social declarat din Arad, spațiu deținut în baza contractului de comodat încheiat la data de .06.2014 prezentat de petentă în motivarea contestației.

Potrivit contractului de comodat încheiat la data de 06.2014, existent în fotocopie la dosarul cauzei, imobilul situat în Arad, era la data încheierii acestuia în curs de construire fiind pus la dispoziția petentei cu titlu gratuit pe o perioadă nedeterminată, începând cu data de .06.2014.

Cu privire la investițiile efectuate la mijlocele fixe deținute în baza unor contracte de comodat sunt incidente prevederile art. 2146 - art. 2157 din Noul cod civil aprobat prin Legea nr. 287/2009, însă între aceste reglementări nu apar precizări cu privire la cazul efectuării unor investiții de către comodatari.

Ori, în legătură cu investițiile efectuate la un mijloc fix deținut în baza unui contract de comodat, învederăm că, comodantul nu are un interes material direct, înscris în contract, în încheierea și prelungirea contractului care este cu titlu gratuit. În caz de denunțare sau reziliere a contractului sau a neprelungirii duratei, comodantul primește înapoi bunul împrumutat, nefiind prevăzută vreo obligație a sa în privința investițiilor efectuate de comodatari, care astfel revin proprietarului comodant gratis, ce realizează un folos material.

Astfel nu se poate reține că investițiile efectuate, în cazul încetării contractului, sunt în folosul operațiunilor impozabile ale societății petente. **Petenta nu a depus documente din care să rezulte obținerea acordului proprietarului comodant pentru investițiile importante și schimbările efectuate cu privire la spațiile luate în comodat.**

Mai mult, nici în timpul inspecției fiscale și nici ulterior în etapa de soluționare a contestației petenta nu a prezentat autorizații de construire pe numele său, nu a prezentat situații de lucrări din care să rezulte destinația acestor achiziții, consumurile de materiale, manopera, aparatura și utilajele necesare pentru realizarea acestor lucrări de investiții și nici identitatea executantului lucrărilor, perioada în care au avut acestea loc, în ce au constat, documente justificative din care să rezulte că investiția a fost finalizată și s-a întocmit procesul verbal de punere în funcțiune a investiției și alte documente justificative din care să rezulte că toate cheltuielile materiale achiziționate pentru care petenta pretinde deductibilitatea cu amortizarea investițiilor precum și exercitarea dreptului de deducere a TVA au fost realizate în folosul operațiunilor impozabile ale societății petente.

Astfel, în raport cu constatările organelor de inspecție fiscală și față de susținerile petentei se reține că petenta nu a înțeles să depună documente justificative în baza cărora să facă dovada celor afirmate, și anume care să reflecte că aceste achiziții au fost utilizate pentru amenajarea imobilului situat la adresa: Arad.

Astfel, susținerile petentei că lucrările de construcții au fost utilizate la sediul social declarat 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”* motiv pentru care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Simpla facturare a unor bunuri 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

indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 și respectiv art.305 alin.(1) din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal și art. art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...).**" Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile** pentru care legea prevede drept de deducere si în **beneficiul persoanei impozabile**.

Existenta unor spatii in care petenta își desfășoară activitățile respectiv sediul social situat Arad nu constituie o dovada suficienta pentru justificarea exercitării dreptului de deducere a TVA și a cheltuielilor cu amortizarea aferenta achizițiilor de bunuri privind lucrările de construcție si amenajare a imobilului cu destinația de sediu social, în lipsa dovezilor obiective din care sa rezulte ca bunurile achiziționate au fost destinate exclusiv activităților sale economice respectiv autorizații de construire pe numele său, situații de lucrări din care sa rezulte destinația acestor achiziții, consumurile de materiale, manopera, aparatura si utilajele necesare pentru realizarea acestor lucrări de investiții și nici identitatea executantului lucrărilor, perioada in care au avut acestea loc și în ce au constat.

Mai mult, petenta nu prezintă documente din care să rezulte elemente cu privire la acest bun luat cu comodat, nefiind evidențiate/prezentate nici investițiile efectuate de petentă.

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art.64 si art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 64-(1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

Art. 73 – Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale (1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal".

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținerea contestației documente prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit și a TVA stabilite suplimentar 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 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, **contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor cu amortizarea construcțiilor în sumă de xxxxx lei și pentru TVA în sumă de xxxx lei.**

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

D E C I D E

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de X SRL împotriva Deciziei de impunere F-AR/08.07.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **xxxxx lei** și reprezintă:

- impozit pe profit în sumă de **xxxxxx lei**
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **xxxxxx lei**

- prezenta decizie se comunică la:

- X SRL

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale, Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.