



DECIZIA NR. 253/2019
privind soluționarea contestației depusă de
SC X S.R.L.-în faliment
înregistrată la DGRFPB sub nr. ...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată cu adresa nr. ..., înregistrată sub nr. MBR_REG ..., completată cu adresa nr.... de către Administrația Sector .. a Finanțelor Publice cu privire la soluționarea contestației **SCXS.R.L.-în faliment**, cu sediul în București, ... prin lichidator judiciar ... conform Încheierii de ședință din data de ...2018 pronunțată de Tribunalul București - Secția a-VII-a Civilă în dosarul nr.

Obiectul contestației înregistrată la Administrația Sector ... a Finanțelor Publice sub nr. MBS4/Reg/..., îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-S.. de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector ..a Finanțelor Publice, comunicată la data de **17.10.2018**, pentru suma totală de ... **lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de... lei;
- TVA în sumă de ... lei.

Societatea contestă și accesoriile în sumă totală de ... lei aferente TVA stabilită suplimentar și impozitului pe profit stabilit suplimentar conform fișei din data de 26.11.2018.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... organele fiscale din cadrul AS FP au stabilit accesorii aferente TVA în sumă de ... lei și aferente impozitului pe profit în sumă de,,, lei.

Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... a fost comunicată prin poștă cu scrisoare recomandată la data de 02.11.2018, returnată de poștă pe motiv "expirat termen păstrare" și comunicată prin publicitate prin afișarea în data de 29.11.2018, concomitent la sediul Administrației Sector a Finanțelor Publice și pe pagina de Internet a Ministerului Finanțelor - portalul A.N.A.F a anunțului nr.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **SCXS.R.L. - în faliment, prin lichidator judiciar....**

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Societatea consideră că stabilirea suplimentară a diferențelor de impozit pe profit și TVA a fost nelegală, efectuându-se fără respectarea dispozițiilor legale privind modul de desfășurare a inspecției fiscale și prin aplicarea eronată a prevederilor legale privind deductibilitatea cheltuielilor și a TVA-ului.

În susținere arată următoarele :

1. Raportul de inspecție fiscală este lovit de nulitate, pe motiv că nu au fost respectate prevederile art. 6, art. 9 și art. 130 din Legea nr. 207/2015. În acest sens, societatea susține următoarele:

- la întocmirea RIF proiect a fost în imposibilitatea de a formula un punct de vedere obiectiv la constatările organului de inspecție fiscală;

- întrucât RIF Proiect nu prevedea ce cheltuieli și căror furnizori au fost considerate ca nedeductibile fiscal, nu a putut contesta sumele suplimentare la impozitul pe profit.

2. Referitor la TVA neacceptată la deducere în valoare de ... lei, societatea susține că este eronată constatarea inspectorilor conform căreia societatea a realizat achiziții de servicii fără ca documentele fiscale să fie însoțite de devize de lucrări, având în vedere documentele atașate, anexele 6-9 de la adresa din 16.10.2018.

În acest sens societatea susține că a atașat documente justificative solicitate de către ANAF atât prin adresa nr. ..., cât și prin constatările cuprinse în RIF Proiect, respectiv devize de lucrări semnate de furnizor și acceptate de X SRL care cuprind date referitoare la client, serviciile prestate detaliate, locația prestării serviciilor, cantitativ și valoare fără TVA, ce se regăsesc în anexele 6-9 și 13, în care sunt prezentate detaliat toate cheltuielile cu prestări servicii care au fost refacturate și care sunt aferente activității operaționale, centralizând aceste costuri și comparându-le cu veniturile realizate pe categoria respectivă *cont 704 Venituri din prestări servicii*.

În perioada fiscală 2013-2018 societatea a realizat profit din activitatea de prestare de servicii și comerț mărfuri, pierderea rezultată fiind aferentă unor costuri operaționale care nu au fost acoperite din volumul vânzărilor.

3. Referitor la TVA neacceptată la deducere în valoare de... lei și ... lei aferentă achizițiilor de bunuri în perioada 2014 - 2015 constând în expresor cafea, râșniță cafea, cuptor microunde, frigider și materiale de construcție aferente dotării sediului social, societatea susține că este eronată constatarea inspectorilor că aceste achiziții nu au fost realizate în folosul operațiunilor taxabile, fără bază legală cu încălcarea drepturilor legale cuprinse în legea națională și europeană.

4. Referitor la TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de piese de schimb și servicii de reparații auto pentru autovehiculele ..., societatea susține că este eronată constatarea organelor de inspecție fiscală având în vedere următoarele:

- în data de 16.10.2018 a primit de la fostul administrator al societății contracte de comodat și închiriere auto pentru respectivele autovehicule, (anexa 10 la adresa din 16.10.2018);

- organele fiscale au considerat în mod abuziv nedeductibilitatea TVA-ului pentru reparații autoturisme în lipsa foilor de parcurs, aceste documente nefiind solicitate lichidatorului judiciar;

- conform art. 134¹ alin. (12) din Legea nr. 571/2003 TVA-ul este deductibil fiscal la data recepției serviciului;

5. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei, aferente cheltuielilor nedeductibile în valoare de ... lei, respectiv:

- **cheltuieli prestări servicii efectuate de furnizorii SC ... SRL;**

- **cheltuieli obiecte de inventar și consumabile** achiziționate de la furnizorii... SRL;

- **cheltuieli aferente achizițiilor de piese de schimb și servicii de reparații auto** pentru autoturismele cu numerele de înmatriculare

În susținere societatea arată următoarele:

- prevederile art. 21 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 nu îngrădesc sau limitează sfera cheltuielilor așa cum apreciază organele fiscale;

- cheltuielile cu antreprenorii se încadrează la prevederile art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003, fiind transmise către ANAF copii ale contractelor de servicii, devizelor de lucrări și ale facturilor fiscale;

- conform art. 25 alin. (1)³ din Legea nr. 227/2015 nu mai există condiția ca acea cheltuială să aibă un corespondent în venit, ci doar să fie realizată în consens cu domeniul de activitate;

- aceste cheltuieli respectă prevederile Codului fiscal privind deductibilitatea fiscală și fără acestea societatea nu își putea îndeplini obligațiile față de clienți.

În susținerea contestației societatea invocă jurisprudența Curții Europene de Justiție respectiv Hotărârea CJE din 19.10.2017 SC PAPER CONSULT SRL și DRFP Cluj Napoca, precum și Hotărârea CJE din 22.10.2015 PPUH Stehcemp spj vs ANAF Polonia.

II. Urmare inspecției fiscale desfășurată la SCXS.R.L.-în faliment, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-S..., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-S..., organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele obligații fiscale de plată în sumă totală de ... lei, reprezentând :

- ... lei, impozit pe profit stabilit suplimentar;

- ... lei, TVA stabilită suplimentar.

La decizie este anexată situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, în care sunt stabilite, pentru fiecare obligație fiscală principală, în baza prevederilor art. 154 și art. 155 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, componența debitelor suplimentare și termenele scadente aferente acestora, prevăzute de Codul fiscal sau alte legi care le reglementează, în vederea calculării și comunicării ulterioare a obligațiilor fiscale accesorii datorate.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ... organele fiscale din cadrul AS FP au stabilit accesorii aferente TVA în sumă de ...lei și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de... lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată se rețin următoarele:

A. Aspecte procedurale:

Referitor la încălcarea dispozițiilor art. 6, art. 9 art. 130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art. 6, art. 9 art. 130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care aspectele procedurale invocate de contestatoare nu sunt întemeiate, neconstituând motive de nulitate a deciziei contestate.

În fapt, societatea X S.R.L. - în faliment a fost supusă inspecției fiscale parțiale în vederea verificării modului de calcul și virarea următoarelor obligații fiscale privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 18.04.2013 - 31.07.2018, impozit pe veniturile microîntreprinderilor pentru perioadele 01.02.2013 - 30.09.2014 și 01.02.2017 - 30.06.2018, impozit pe profit pentru perioadele 10.01.2013 - 31.01.2013 și 01.10.2014 - 31.01.2017, conform avizului de inspecție fiscală nr. F-S..., comunicat la data de 04.10.2018.

Societatea deține Registrul unic de control în care la poziția 2 la data de 04.10.2018 a fost înregistrată inspecția fiscală.

Locul de desfășurare a inspecției fiscale a fost stabilit la o altă adresă decât sediul social din București, respectiv la sediul lichidatorului judiciar din ...

Lichidatorul judiciar al societății a fost înștiințat cu adresa nr. MBC_AIF ... cu privire la stabilirea datei la care are loc discuția finală asupra constatărilor, respectiv data de 11.10.2018 ora 16:00, când a și primit proiectul raportului de inspecție fiscală.

Cu adresa nr. ... înregistrată la organele fiscale sub nr. MBS..., completată cu adresa nr. înregistrată la organele fiscale sub nr. MBS_REG ..., societatea a transmis un punct de vedere cu privire la inspecția fiscală și la proiectul de raport, în care reclamă, printre altele, faptul că data pentru discuția finală a fost programată în aceeași zi când i-a fost înmănat proiectul de raport.

Raportul de inspecție fiscală a fost încheiat în data de 17.10.2018 și a fost comunicat societății împreună cu decizia de impunere nr. F-S... sub semnătură în data de 17.10.2018.

Prin contestația formulată societatea **XS.R.L.-în faliment** invocă nulitatea deciziei de impunere pentru lipsa audierii pe motiv că a fost lipsit de dreptul la a se apăra, menționând că a comunicat un punct de vedere aferent RIF Proiect fără a beneficia de dreptul de a discuta cu inspectorii ANAF anumite aspecte privind constatările, iar termenul acordat de ANAF pentru a se prezenta și a avea discuția finală este abuziv.

În drept, potrivit art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 49. - (1) **Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:**

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind **competența**;
b) **nu cuprinde unul dintre elementele acestuia** referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) **este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.**

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător”.

În conformitate cu prevederile invocate, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6) din același act normativ, dacă este emis cu încălcarea prevederilor privind competența sau dacă e afectat de o gravă eroare.

Potrivit doctrinei, interpretarea prevederilor legale se realizează în spirit teleologic, adică prin prisma scopului final urmărit, și anume, în speță, stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat consolidat.

Astfel, scopul prevederilor legale de la art. 49 din Codul de procedură fiscală este atât acela de a asigura o disciplină administrativă, cât și de a realiza o protecție a contribuabilului, căruia i se va comunica un act administrativ fiscal, în speță decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite în urma inspecției fiscale, față de care își va expune argumentele prin contestație, în considerarea exercitării în practică a dreptului de apărare. Având în vedere cele de mai sus, se reține că nu este conformă cu intenția legiuitorului o aplicare rigidă a dispozițiilor legale, fără acea viziune teleologică, care ar conduce la anularea unor acte administrativ fiscale pentru lipsuri neesențiale.

Referitor la audierea contribuabilului, art. 9 și art. 130 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevăd următoarele:

”Art. 9. - (1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei”.

”Art. 130. - (1) Contribuabilul/Plătitorul *trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.*

(2) Organul de inspecție fiscală *comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.*

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.

Potrivit art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

”Obiectul inspecției fiscale

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

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.118 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

”[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.”

coroborate cu prevederile art.123 alin.(2) din același act normativ care menționează:

”Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control.[...].”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **04.10.2018**, conform mențiunilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-S... întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 4 a Finanțelor Publice.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că prin adresa nr. MBS... AS FP a solicitat lichidatorului judiciar, în vederea clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal aferente activității de inspecție fiscală la SCXSRL, să pună la dispoziție până la data de 09.10.2018, pe e-mail documente și informații, respectiv răspunsuri la nota explicativă anexată.

În data de **09.10.2018** lichidatorul judiciar al SCXSRL a transmis organului de inspecție fiscală pe e-mail, adresa nr.prin care se comunică faptul că:

- termenul acordat pentru trimiterea informațiilor solicitate este unul nerezonabil având în vedere că în arhiva primită de la administratorul societății nu se regăsesc o parte din documentele solicitate;
- notificarea privind intrarea în faliment a SCXSRL a fost înregistrată la ANAF Sector 4 în data de 13.07.2018, data până la care se poate contesta tabelul preliminar de creanțe este data de 18.10.2018;
- **Urmează să trimită răspunsul la adresa nr. MBS-AIF...până la data de 15.10.2018 inclusiv.**

Lichidatorului judiciar al societății i-a fost transmisă înștiințarea pentru discuția finală nr. MBS_AIF... în data de 11.10.2018 pe adresa de e-mail ... organele de inspecție fiscală dându-i posibilitatea exprimării în scris a punctului de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile alin (1) art. 130 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, societății fiindu-i transmis și proiectul de raport de inspecție fiscală o dată cu înștiințarea pentru discuția finală, așa cum prevăd dispozițiile art.130 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că societatea a beneficiat de dreptul de a prezenta punctul de vedere în termenul de 5 zile prevăzut de lege la art. 130 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care precizează :

”(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale (...) Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.”,

întrucât lichidatorul judiciar al SCXSRL a transmis organelor de inspecție fiscală punctul de vedere cu privire la inspecția fiscală efectuată, atât prin adresa nr. ..., cât și prin adresa nr. ... înregistrată la AS FP sub nr.

Având în vedere cele întâmplate în perioada 11.10.2018-17.10.2018, contestatara a putut elabora și transmite un punct de vedere parțial cu privire la aspectele privitoare la inspecția fiscală, pe care l-a transmis adresa nr. ..., cât și prin adresa nr. ... înregistrată la AS FP sub nr.

Potrivit dispozițiilor legale relevante contribuabilii au dreptul să fie audiați înaintea luării unor decizii de către administrația fiscală de natură să le afecteze interesele, ca o componentă a dreptului la apărare garantat contribuabililor. Așa cum reiese din dispozițiile coroborate ale alin. (2) și (5) ale art. 130 din Codul de procedură fiscală, cu privire la constatările și concluziile inspecției fiscale cuprinse în proiectul de raport de inspecție fiscală contribuabilii *au dreptul să-și prezinte punctul de vedere, oral, în cadrul discuției finale și ulterior, numai în scris, în termen de 5 zile lucrătoare de la data în care a avut loc discuția finală*, cu alte cuvinte audierea contribuabilului implică o latură orală (discuția finală – fără a fi stabilit un termen anume) și o latură scrisă (punct de vedere scris – cu termen de 5 zile lucrătoare).

În cazul societății contestatoare, **faptul că discuția finală a avut loc în aceeași zi în care i-a fost înmănat societății proiectul final al raportului de inspecție fiscală nu echivalează cu lipsa audierii de natură să atragă nulitatea actelor emise în urma inspecției**, așa cum susține societatea.

Astfel, purtarea discuției finale în aceste condiții nu poate conduce la nulitatea absolută a raportului de inspecție fiscale și a deciziei de impunere întrucât nulitatea absolută și necondiționată a actelor administrative fiscale intervine numai pentru nerespectarea dispozițiilor reglementate de art. 49 din Codul de procedură fiscală, ceea ce nu este cazul în speță.

Mai mult, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a acestor condiții, lipsa uneia neputând fi compensată prin prezența celorlalte.

În speță, se reține faptul că art. 130 alin. (2) din Codul de procedură fiscală **nu obligă în mod expres** organele de inspecție fiscală *la programarea* datei pentru desfășurarea discuției finale **pentru o anume dată ulterioară** datei comunicării proiectului de raport, aceasta urmând a fi stabilită într-un **termen rezonabil, care se apreciază în funcție de circumstanțele concrete ale cauzei și de importanța în cadrul procedurilor fiscale a obiectului discuției finale**.

Referitor la circumstanțele cauzei, din cele anterior prezentate a reieșit că așa cum precizează organele de inspecție fiscală în Referatul cauzei nr. ... pentru efectuarea controlului inopinat în urma căruia a fost întocmit procesul verbal nr. ... și

a inspecției fiscale parțiale organele de inspecție fiscală s-au deplasat în... județul ... la sediul Lichidatorului judiciar, locație în care au fost puse la dispoziție documente fără a putea primi răspunsuri la întrebările adresate. Organele de inspecție fiscală au solicitat, încă de la inițierea controlului inopinat, documente pentru a justifica deductibilitatea TVA, documente care au început să apară doar în momentul în care s-a transmis solicitarea de informații.

Reiese, așadar, că discuții între echipa de control și reprezentanții societății cu privire la clarificarea situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal au avut loc în perioada anterioară datei de 11.10.2018, astfel că programarea discuției finale în aceeași zi în care a fost prezentat proiectul final al raportului de inspecție fiscală nu poate fi considerată ca fiind de natură să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă posibilitatea exprimării unui punct de vedere în cadrul unei discuții finale orale purtate pe seama constatărilor și concluziilor inspecției fiscale.

Ulterior, societatea și-a putut exprima în scris punctul de vedere cu privire la constatările și concluziile inspecției fiscale, prin adresa nr. ..., completată cu adresa nr. ... înregistrată la AS FP sub nr. ...

Referitor la importanța discuției finale în cadrul procedurilor fiscale, se reține că aceasta are rolul de a oferi contribuabilului dreptul să-și exprime oral un punct de vedere cu privire la aspectele reieșite în urma inspecției fiscale conform proiectului de raport, urmând ca un punct de vedere în scris, deci mai documentat în urma unei analize mai detaliate și aprofundate a proiectului, să fie exprimat în scris în termen de cinci zile lucrătoare de la data discuției finale care marchează și încheierea inspecției. În acest context, termenul de 5 zile lucrătoare pentru prezentarea în scris a punctului de vedere cu privire la proiectul de raport nu poate fi apreciat decât rezonabil pentru latura scrisă a audierii din moment ce a fost stabilit de legiuitorul însuși, astfel că și un termen mai mic pentru latura orală a audierii poate fi apreciat ca rezonabil.

Exprimarea punctului de vedere al societății în cadrul discuției finale programate în aceeași zi în care a primit proiectul final de raport de inspecție (11.10.2018) nu poate fi apreciată ca decisivă în ansamblul exercitării dreptului la apărare, câtă vreme societatea a putut să-și exprime punctul de vedere și în scris în data de 16.10.2018 înaintea luării unei decizii finale, iar organele fiscale au analizat acest punct de vedere atunci când au emis decizia de impunere, dovadă fiind mențiunile cu privire la acest punct de vedere de la capit. VI – Discuția finală cu contribuabilul din raportul de inspecție fiscală nr. F-S....

Astfel, la finalizarea inspecției fiscale, în urma depunerii punctului de vedere, organele de inspecție fiscală au procedat la analizarea documentelor justificative prezentate de societate și au diminuat obligațiile fiscale suplimentar conform proiectului de inspecție fiscală de la suma de ... lei la suma de ... lei.

Se reține că **anulabilitatea actelor emise** în urma inspecției fiscale pe motivul susținerii discuției finale în aceeași zi cu comunicarea proiectului de raport de inspecție fiscală ar implica și **îndeplinirea condiției ca vătămarea să nu poată fi înlăturată decât prin desființarea actului de procedură**. În speță, fiind vorba de **dreptul la apărare** în procedura fiscală, tot procedura reglementează **valorificarea** acestui drept nu numai pe timpul realizării inspecției fiscale, dar și prin **intermediul contestației fiscale**, cale administrativă de atac împotriva deciziei de impunere emisă în urma inspecției fiscale, formulată de orice contribuabil care se consideră lezat (vătămat) în drepturile sale prin emiterea respectivei decizii, aceasta neavând caracter "definitiv" în cadrul procedurii fiscale administrative. În plus, **eventuala**

anulare a actelor administrative fiscale solicitată de societate nu profită acesteia întrucât o anulare pe motivul încălcării dreptului de apărare în timpul inspecției fiscale **nu are efecte iremediabile**, actele fiind desființate și contribuabilul fiind repus în situația anterioară, **cu consecința reluării unui ciclu procedural fiscal prin refacerea inspecției fiscale** pentru aceeași perioadă și aceleași obligații vizate prin inspecția fiscală, astfel că tranzacțiile realizate de societate aflate în centrul analizei fiscale rămânând aceleași.

Este evident că aspectele reclamate nu implică nicidecum nici încălcarea prevederilor legale referitoare la competență, nici lipsa unuia din elementele indicate cu caracter obligatoriu din conținutul unui act administrativ fiscal și nici afectarea actului de o gravă și evidentă eroare ce ar fi condus la neemiterea actului administrativ fiscal, pentru a fi vorba de o nulitate absolută.

În raport de încălcarea dreptului de apărare efectivă invocată prin contestație, din exemplificarea modificărilor aduse proiectului de raport, așa cum sunt ele prezentate în contestație reiese că organele de inspecție fiscală au ținut cont de punctul de vedere prezentat de către societate modificându-se obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin RIF Proiect de la suma de.... lei la ... lei.

Un aspect edificator este și faptul că argumentele aduse prin contestația formulată sunt în cea mai mare măsură identice ori similare cu cele invocate în punctul de vedere înaintat pe baza proiectului de raport, de unde reiese că pretinsa încălcare a dreptului la apărare nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Având în vedere cele anterior precizate, nu poate fi reținută în soluționarea contestației invocarea nulității absolute a Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere pe motivul nerespectării dreptului la apărare, în condițiile în care vătămarea societății în această privință nu este absolută de vreme ce consecințele fiscale ale constatările din cuprinsul raportului au fost modificate față de proiect, în sensul că au fost diminuate obligațiile fiscale, iar dreptul la apărare a fost valorificat de către societate prin punctul de vedere exprimat cu prilejul discuției finale și **prin intermediul contestației fiscale**.

Astfel, dreptul societății la apărare nu a fost încălcat întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

Întrucât aspectele procedurale invocate de contestatară nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, organul de soluționare se va investi cu soluționarea pe fond a contestației.

Ca atare, contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

B. Aspecte fond

3.1. În ceea ce privește TVA în sumă de ... lei

Perioada verificată a fost 18.04.2013 - 31.07.2018

Serviciul Soluționare Contestații 2 este investit să se pronunțe dacă este deductibilă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC ... SRL, SC ..., SC ..., SC ..., ..., având ca obiect servicii, în condițiile în care, nici în timpul inspecției

fiscale și nici în susținerea contestației societatea nu a probat cu documente că acestea au fost efectiv prestate.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de ... lei pentru achizițiile de servicii pentru care societatea nu a prezentat documente justificative în legătură cu serviciile prestate de furnizorii SC ... SRL, SC ..., SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL, astfel că, deși societatea a prezentat documente care îndeplinesc condițiile de formă, aceasta nu a demonstrat și substanța economică a tranzacțiilor în cauză, respectiv faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

TVA neacceptată la deducere în sumă de ... lei, se compune din :

- ... lei, TVA aferentă facturilor emise de SC ... SRL, în luna septembrie 2015, având ca obiect *servicii și materiale conform deviz*;

- ... lei, TVA aferentă facturilor emise de SC ..., în perioada martie - septembrie 2014, având ca obiect *servicii conform deviz*;

- ... lei, TVA aferentă facturilor emise de SC ... SRL, în perioada martie - iunie 2015, având ca obiect *prestări servicii conform contract*;

- ... lei, TVA aferentă facturilor emise de SC ... SRL, în perioada 2017 - 2018, având ca obiect *servicii conform deviz*. Obiectul de activitate al acestui furnizor constă în lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale și a încheiat cu societatea verificată contractul de prestări servicii nr. ... prin care se stabilește prestarea serviciilor în domeniul lucrărilor construcțiilor;

- ... lei, TVA aferentă facturilor emise de SC ... SRL, în perioada mai - iulie 2016, având ca obiect *servicii de cablare și montaj conform deviz*.

Plățile aferente facturilor emise de furnizorii menționați anterior au fost fracționate la o valoare de maximum 5.000 lei, astfel încât operațiunile să se poată derula prin casă, în numerar.

Prin adresa nr. MBS...organele de inspecție fiscală au transmis societății nota explicativă prin care au solicitat acesteia în vederea clarificării situației de fapt fiscale, documente justificative, aferente serviciilor prestate de următorii furnizori : SC ... SRL, SC ..., SC ..., SC ..., ..., având în vedere faptul că pe facturile emise de aceștia sunt înscrise la explicații "*servicii conform deviz*" fără a prezenta documente justificative.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală societatea a prezentat devize de lucrari care reprezinta documente de evaluare anticipată a cheltuielilor materiale și a forței de muncă necesare pentru executarea unei lucrări proiectate.

Organele de inspecție fiscală susțin caracterul nedeductibil al TVA întrucât pentru serviciile facturate de către furnizorii mai sus menționați, societatea nu a făcut dovada că serviciile achiziționate au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, conform art. 145 alin. (2) art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și art. 297 alin. (4) lit.a) și art. 299 alin. (1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Prin contestația formulată SCXSRL susține că este eronată constatarea inspectorilor conform căreia societatea a realizat achiziții de servicii fără ca documentele fiscale să fie însoțite de devize de lucrări având în vedere faptul că a atașat documente justificative solicitate de către ANAF atât prin adresa nr. 2..., cât și prin constatările cuprinse în RIF Proiect, respectiv devize de lucrări semnate de furnizor și acceptate deXSRL care cuprind date referitoare la client, serviciile prestate detaliate, locația prestării serviciilor, cantitative și valoare fără TVA, ce se regăsesc în anexele . și ..., în care sunt prezentate detaliat toate cheltuielile cu

prestări servicii care au fost refacturate și care sunt aferente activității operaționale, centralizând aceste costuri și comparându-le cu veniturile realizate pe categoria respectivă *cont 704 Venituri din prestări servicii*.

În drept, potrivit art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31 decembrie 2015:

”Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”.

”Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”.

În speță sunt incidente și prevederile art. 134¹, art. 155 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31 decembrie 2015:

„Art. 134¹. - (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari”.

”Art. 155. - (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;”.

”Art. 156. - (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu”.

Prevederi similare sunt aplicabile și după data de 1 ianuarie 2016 conform art. 281 alin. (7), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin.

(20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, și anume:

"Art. 281. - (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari".

"Art. 297. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;"

"Art. 319. - (20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;"

"Art. 321. - (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu".

Având în vedere că jurisprudența europeană în privința deducerii TVA se reține că aceasta recunoaște exercitarea dreptului de deducere a taxei aferente achizițiilor pe baza intenției persoanelor impozabile de a desfășura operațiuni taxabile viitoare, însă tot această jurisprudență recunoaște distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr. 19 și 29 din Hotărârea CEJ în cauza C-85/95 John Reisdorf).

La paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompleman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei** în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru

care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Totodată, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva** fraudei, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura originală care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

*Organul de soluționare a contestației constată că speța nu privește transpunerea intenției prin utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile din aval, ci **efectivitatea serviciilor achiziționate în amonte într-o succesiune logică conform căreia serviciile trebuie mai întâi prestate, pentru a se pune mai apoi problema dacă prestarea este ori nu utilizată în folosul activității economice generatoare de operațiuni taxabile.***

Astfel, deoarece speța privește exercitarea dreptului de deducere pentru servicii se reține că, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită **întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune**, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) 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.**

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpliciter achiziția a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Prin contestație societatea XSRL susține că a dedus TVA în sumă de ... lei din facturile emise în perioada 2014 - 2018 de la diverși furnizori/prestatori menționați anterior, pentru servicii necesare realizării contractelor încheiate cu diverși clienți, pe motiv că nu avea capacitatea privind resursele umane și diverse echipamente (schele, echipamente de lucru tehnice, bormasina, rotopercutoare, sarpe de tras cablu etc).

La punctul de vedere transmis organelor de inspecție fiscală societatea a anexat contracte de prestări servicii și devize de lucrări, iar în urma analizării acestora organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu au fost respectate prevederile art.134¹ alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 281 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, întrucât acestea reprezintă documente de evaluare anticipate a cheltuielilor materiale și a forței de muncă necesare pentru executarea unei lucrări proiectate.

În esență societatea susține că pentru exercitarea dreptului de deducere a anexat documentele justificative, respectiv facturile de achiziție, devize de lucrări semnate de furnizori, considerând că acestea sunt suficiente.

Această susținere a contestatoarei nu poate fi reținută întrucât ignoră **fondul problemei** – acela că **nu a prezentat dovezi din care să reiasă că serviciile contractate și facturate au fost și efectiv prestate**, în condițiile în care:

1. Furnizorul SC ... SRL CUI ... a emis în luna septembrie 2015, un număr de 10 facturi (nr. 301-310), în care la coloana "denumire produs/servicii" a înscris explicația "*servicii și materiale conform deviz*".

Conform Contractului cadru de prestări servicii nr. ..., SC ... SRL CUI ... urma să presteze **servicii de efectuare a traseelor de cablu, cablare curenți slabi sau tari și montajul echipamentelor de securitate și electrice**.

La art. 4 alin. 3 din contract se prevede "*prestatorul se obligă să aibă toate avizele, autorizațiile și licențele necesare pentru lucrările pe care le efectuează și să respecte toate normele și legislația în vigoare*".

Pentru stabilirea realității serviciilor prestate de societatea ... SRL, organele de inspecție fiscală au interogat și baza de date a ANAF din care au rezultat următoarele:

- obiectul principal de activitate declarat al societății SC ... SRL este "*lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale*" cod CAEN 4120, iar obiectul de activitate din ultimul bilanț constă în "*întreținerea și repararea autovehiculelor cod CAEN 4520*";

- conform aplicației REVISAL și a Clasificării ocupațiilor din România, prestatorul SC ... SRL nu deținea forță de muncă necesară prestării serviciilor facturate, având în vedere faptul că, pe de o parte, primul salariat a avut contract înregistrat începând cu 01.02.2015, iar contractul cadru de prestări servicii nr. ... a fost încheiat în data de 20.11.2014, iar pe de altă parte, SC ... SRL figurează la data emiterii facturilor către SC X SRL septembrie 2015, cu următoarele categorii de salariați:

- Cod COR 522303 - lucrător comercial;
- Cod COR 711402 - fierar betonist;
- Cod COR 112004 - director comercial societate;
- Cod COR 541106 - șef echipă specializat;
- Cod COR 931301 - muncitor necalificat la demolarea clădirilor
- Cod COR 712201 - faianțar;
- Cod COR 413201 - operator introducere, validare și prelucrare date;
- Cod COR 332401 - agent comercial;
- Cod COR 432101 - gestionar depozit;
- Cod COR 911201 - femeie de serviciu.

Din ocupațiile COR menționate anterior, reiese că salariații SC ... SRL nu dețin pregătirea profesională necesară prestării serviciilor de efectuări a traseelor de

cablu, cablare curenți slabi sau tari și montajul echipamentelor de securitate și electrice.

Totodată, pentru stabilirea îndeplinirii prevederilor art. 4 alin. 3 din Contractul cadru de prestări servicii nr. ..., organele de inspecție fiscală au interogat site-ul Agenției Naționale de Reglementare în Domeniul Energiei (ANRE) din care a reieșit că atât SC ... SRL, cât și angajații acesteia nu dețin autorizații și licențe eliberate de către această autoritate.

De asemenea, devizele prezentate de societate nu probează că serviciile au fost prestate efectiv și în folosul operațiunilor taxabile întrucât au data anterioară emiterii facturilor, întărind ideea că la data emiterii devizelor, societatea prestatoare, doar a estimat costul intervențiilor ce urmau a fi executate în baza Contractului cadru de prestări servicii nr. ..., aceste documente, neputând fi considerate documente justificative.

De reținut este și faptul că furnizorul SC ... SRL a emis facturi în care la coloana "*denumire produs/servicii*" a înscris explicația "*servicii și materiale*", ori conform Contractului cadru de prestări servicii nr. ..., SC ... SRL CUI ... urma să presteze **servicii de efectuare a traseelor de cablu și montajul echipamentelor de securitate și electrice**.

2. Furnizorul SC ... SRL CUI ... a emis în perioada martie - septembrie 2014, un număr de 17 facturi, în care la coloana "*denumire produs/servicii*" a înscris explicația "**servicii conform deviz**", "*servicii de montaj și instalare echipamente IT conf. Deviz*", "*servicii audit sistem supraveghere video conform deviz*".

Conform Contractului cadru de prestări servicii nr. ..., SC ... SRL CUI ... urma să presteze *servicii din domeniul construcțiilor și amenajărilor interioare și exterioare, servicii de executare trasee de cablu pentru date, curenți slabi și curenți tari în interiorul și exteriorul clădirilor, instalarea și montajul echipamentelor de IT, securitate și electrice, precum și consultanță și audit pentru aceste domenii și aceste servicii*.

Pentru stabilirea realității serviciilor prestate de societatea ... SRL, organele de inspecție fiscală au interogat și baza de date a ANAF din care au rezultat următoarele:

- obiectul principal de activitate declarat al societății SC ... SRL CUI ... este "*intermedieri în comerțul cu produse diverse cod CAEN ...*";

- conform aplicației REVISAL prestatorul SC ... SRL CUI ... nu a figurat niciodată cu salariați angajați, în condițiile în care la art. 3 din Contractul cadru de prestări servicii nr. ... părțile se obligau să angajeze un număr suficient de personal calificat corespunzător;

- conform Contractului cadru de prestări servicii nr. ..., SC ... SRL CUI... este reprezentată de domnul ... CNP... în calitate de director general, deși această societate nu a figurat niciodată cu salariați, mai mult domnul ... CNP ... a figurat ca salariat al SC ... SRL cu următoarele încadrări:

. director societate comercială, cod COR ...angajat pe o perioadă nedeterminată cu normă întreagă, valabilitatea contractului fiind pentru perioada 19.02.2015 - 01.08.2016;

. lucrător comercial, cod COR... angajat pe o perioadă nedeterminată cu timp parțial, valabilitatea contractului începând cu data de 19.12.2015.

- persoana care deține certificat digital calificat atât pentru SC ... SRL cât și pentru SC ... SRL este doamna... identificată prin CNP....

De asemenea, devizele prezentate de societate nu probează că serviciile au fost prestate efectiv și în folosul operațiunilor taxabile întrucât au data anterioară

emiterii facturilor, întărind ideea că la data emiterii devizelor, societatea prestatoare, doar a estimat costul intervențiilor ce urmau a fi executate în baza Contractului cadru de prestări servicii, aceste documente, neputând fi considerate documente justificative.

3. Furnizorul ... SRL CUI ... a emis în lunile mai, iulie 2016, un număr de 12 facturi, în care la coloana "denumire produs/servicii" a înscris explicația "**servicii de cablare și montaj conform deviz**".

Conform Contractului cadru de prestări servicii nr. ..., ... SRL urma să presteze *servicii din domeniul realizării de infrastructuri pentru rețele electrice, sisteme de voce-date, supraveghere video, alarme de efracție sau incendiu, precum și lucrări mecano-tehnice sau de construcții necesare realizării acestora la obiectivele de instalare.*

Pentru stabilirea realității serviciilor prestate de societatea ... SRL, organele de inspecție fiscală au interogată și baza de date a ANAF din care au rezultat următoarele:

- obiectul principal de activitate declarat al societății ... SRL, CUI ... este "*Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare cod CAEN ...*",
- conform aplicației REVISAL prestatorul ... SRL nu a figurat niciodată cu salariați, deși societatea a emis facturi către SCXSRL, prestatorul nu deținea forța de muncă necesară prestării serviciilor facturate;
- conform Contractului cadru de prestări servicii nr. ..., SC ... SRL este reprezentată de domnul ... în calitate de director general, deși această societate nu a figurat niciodată cu salariați.

4. Furnizorul ... SRL CUI ... a emis în lunile martie și iunie 2015, un număr de 10 facturi, în care la coloana "denumire produs/servicii" a înscris explicația "**prestări servicii conform contract**".

Conform Contractului cadru de prestări servicii nr. ..., ... SRL urma să presteze *servicii pentru montajul sistemelor electrice și IT, al sistemelor de supraveghere video, precum și alte lucrări conexe aferente acestora.* Contractul a fost valabil până la data de 04.02.2016.

Conform Contractului cadru de prestări servicii nr. ..., ... SRL urma să presteze *servicii pentru montaj a sistemelor de supraveghere video și sunet precum și alte lucrări conexe aferente acestora.* Contractul a fost valabil până la data de 29.03.2016.

Pentru stabilirea realității serviciilor prestate de societatea ... SRL CUI ..., organele de inspecție fiscală au interogată și baza de date a ANAF din care au rezultat următoarele:

- obiectul principal de activitate declarat al societății ... SRL CUI este "*Intermediere în comerțul cu produse diverse cod CAEN* ;
- conform aplicației REVISAL prestatorul ... SRL **nu a figurat niciodată cu salariați**, deși societatea a emis facturi către SCXSRL, prestatorul nu deținea forța de muncă necesară prestării serviciilor facturate;

De asemenea, pentru a demonstra achizițiile efectuate în luna martie 2015 în baza facturilor emise de ... SRL, societatea a prezentat în susținerea contestației un singur deviz nr. ..., iar pentru factura emisă în luna iunie a prezentat devizul nr. , astfel încât devizele prezentate de societate nu probează că serviciile au fost prestate efectiv și în folosul operațiunilor taxabile întrucât unele au data anterioară emiterii facturilor, întărind ideea că la data emiterii devizelor, societatea prestatoare, doar a estimat costul intervențiilor ce urmau a fi executate în baza Contractelor

cadru de prestări servicii, aceste documente, neputând fi considerate documente justificative.

5. Furnizorul ... SRL CUI ... a emis în anii 2017 și 2018, un număr de 19 facturi, în care la coloana "denumire produs/servicii" a înscris explicația "**servicii conform deviz**".

Conform Contractului cadru de prestări servicii nr. ... (menționat în adresa nr. ... emisă de AS FP, neanexat la dosarul contestației) societatea ... SRL urma să presteze servicii în domeniul lucrărilor construcțiilor rezidențiale și nerezidențiale, a efectuării de lucrări de curenți slabi precum și a închirierii de echipamente necesare executării lucrărilor.

Pentru stabilirea realității serviciilor prestate de societatea ... SRL CUI ... organele de inspecție fiscală au interogată și baza de date a ANAF din care au rezultat următoarele:

- obiectul principal de activitate declarat al societății ... SRL CUI ... este "Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale cod CAEN ...";

- conform aplicației Revisal în perioada 02.05.2007 - 31.03.2018, SC ... SRL CUI ... a figurat cu un număr de 26 de salariați, însă **pentru perioada 01.11.2017 - 31.03.2018**, nu deținea forță de muncă necesară prestării serviciilor facturate în domeniul lucrărilor construcțiilor rezidențiale și nerezidențiale, a efectuării de lucrări de curenți slabi precum și a închirierii de echipamente necesare executării lucrărilor, având în vedere faptul că în această perioadă în care societatea a emis facturi de prestări servicii către SCXSRL, SC ... SRL a figurat cu următoarele categorii de salariați:

- director comercial adjunct societate - Cod ... - ...;
- director comercial general societate - Cod ... -

Societatea nu a prezentat nici la control și nici în procedura contestației devize care să probeze efectiv serviciile prestate. Devizele anexate nu probează prestarea efectivă a serviciilor în condițiile în care se menționează numai servicii cu o sumă globală, fie se enumeră mai multe tipuri de servicii cu sume globale aferente fără a rezulta modalitatea practică de formare a sumei facturate.

Contrar afirmațiilor contestatoarei, elemente invocate pentru justificarea deducerii – *existența contractului și a devizelor de lucrări* – **nu pot fi considerate ca fiind definitorii în probarea realității serviciilor** întrucât, dacă ar fi așa, simpla înregistrare în contabilitate a unei operațiuni pe bază de documente care îndeplinesc, formal, condițiile pentru a fi tratate drept documente justificative ar fi suficientă pentru transformarea unei operațiuni care nu a avut loc efectiv într-o operațiune reală.

Dimpotrivă, realitatea prestării serviciilor se dovedește, de la caz la caz, în funcție de natura serviciilor contractate, conținutul clauzelor contractuale convenite, documentația rezultată în urma prestării serviciilor, corespondența comercială aferentă derulării contractelor etc.

Prin urmare, se constată că, deși o parte din aceste servicii au legătură cu obiectul de activitate al societății conform contractelor prezentate, prestarea lor efectivă nu este dovedită, având în vedere că pentru achizițiile de la acești furnizori societatea nu a prezentat situații de lucrări care să demonstreze prestarea efectivă de servicii, societățile menționate fie nu dețin forța de muncă necesară prestării serviciilor facturate (SC ..., SC ... SRL, ... SRL), fie forța de muncă angajată nu avea calificarea necesară pentru efectuarea prestărilor de servicii în vederea realizării

obiectului contractelor încheiate (SC ... SRL, SC ... SRL), astfel că societatea **nu-și poate exercita dreptul de deducere a TVA** din facturi emise de furnizori/prestatori **pentru servicii pentru care nu se poate determina întinderea efectivă a prestației**, care determină și întinderea efectivă a dreptului de deducere.

În consecință, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere din contestație.

3.2. În ceea ce privește TVA în sumă de ... lei, Serviciul Soluționare Contestații 2 din cadrul DGRFPB este investit să se pronunțe dacă societatea datorează obligațiile fiscale mai sus menționate, stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală urmare neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor de piese de schimb și servicii reparații auto, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că autoturismele pentru care au fost efectuate reparațiile au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice a societății.

În fapt, conform raportului de inspecție fiscală în perioada 2014 - 2017, societatea a dedus integral TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de piese de schimb și servicii de reparații auto.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa dedusă, respectiv pentru suma de ... lei, deoarece societatea nu a prezentat documente justificative cu privire la autoturismele pentru care au fost efectuate reparațiile, fie a prezentat documente din care reiese că reparațiile au fost efectuate pentru alte autoturisme decât cele deținute de societate, având numerele de înmatriculare

În esență, societatea susține că în data de 16.10.2018 a primit de la fostul administrator al societății contracte de comodat și închiriere auto/spațiu pentru respectivele autovehicule, motiv pentru care consideră că organele fiscale au considerat în mod abuziv deductibilitatea TVA-ului pentru reparații autoturisme în lipsa foilor de parcurs, aceste documente nefiind solicitate lichidatorului judiciar.

În drept, potrivit art. 145, art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

„Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;”

“Art. 145¹. – (1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(...)

(5) **În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin.(1) fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146-147¹.**

(6) **Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme”.**

În acest sens, pct. 45¹ din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin **cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul.** În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) **În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei.** Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.**

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin.(3), este considerat uz personal al vehiculului. **Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal.** Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). [...]”.

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 sunt aplicabile prevederile art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

”Art. 298. - (1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de **vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.**

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 297 și art. 299 - 301.

(5) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin normele metodologice”.

Conform pct. 68 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

”68. (2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.**

(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci

când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale cuvenite acestora.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. **Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal.** Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal.

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 298 alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2), în cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 298 din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 298 din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală”.

Astfel, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal, din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată", acordarea integrală a dreptului de deducere a

cheltuielilor la calculul profitului impozabil, efectuându-se pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Conform prevederilor legale anterior citate pentru acordarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de vehiculele rutiere motorizate ce îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de scaune de pasageri, persoana impozabilă are obligația să facă dovada utilizării acestora exclusiv în scopul activității sale economice.

Totodată, pentru exercitarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-S..., contestația societății, starea de fapt prezentată și documentele prezentate, organul de soluționare reține următoarele:

Din fișa contului 2133 "mijloace de transport", a registrului imobilizărilor pus la dispoziție de către lichidatorul judiciar, în calitate de reprezentant legal, precum și din informațiile furnizate de aplicațiile informatice existente, organele de inspecție fiscală au constatat că SCXSRL a deținut următoarele autoturisme:

1. H, înmatriculat sub nr. ...;
2. V. înmatriculat sub nr. ...

Societatea a dedus integral TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de piese de schimb și servicii de reparații auto fie fără a prezenta documente justificative cu privire la autoturismul pentru care au fost efectuate reparațiile, fie prezentând documente din care reiese că reparațiile au fost efectuate pentru alte autoturisme cu numerele de înmatriculare:...

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu avea dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, deoarece nu au fost achiziționate în folosul operațiunilor taxabile.

La punctul de vedere transmis, societatea a anexat doar contracte de comodat încheiate cu persoane fizice și o persoană juridică, fără a prezenta și foi de parcurs din care să rezulte ruta pe care au fost folosite autoturismele precum și distanțele parcurse, astfel că societatea nu a justificat folosirea acestor autoturisme în vederea desfășurării activității economice a societății.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, contribuabilul avea posibilitatea de a preciza cine utilizează mijloacele de transport și calitatea acestora în cadrul societății, de a prezenta în susținerea contestației documentele prin care mijloacele de transport au fost date spre utilizare angajaților societății, foi de parcurs, deconturi de cheltuieli, ordine de deplasare și/sau orice alte documente prin care face dovada utilizării exclusive în scopul activității economice.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației documentele prezentate în susținere având în vedere următoarele:

1. Pentru deductibilitatea 100% a TVA-ului, **legea fiscală prevede în mod expres ca utilizarea în scopuri economice să fie "exclusivă"**.

În acest sens societatea **avea posibilitatea de a prezenta o dovadă privind kilometrajul autoturismelor**, astfel încât să se poată stabili că acestea nu au utilizate, nici măcar ocazional, în scop personal, având în vedere că orice utilizare personală, indiferent de intensitate ori durată, implică de facto neîndeplinirea condiției de "exclusivitate" a utilizării în scop economic a autoturismelor potrivit reglementărilor referitoare la limitarea specială a dreptului de deducere, atât înainte de data de 1 ianuarie 2016, cât și ulterior acestei date și până în prezent.

Cum societatea nu face dovada utilizării **exclusive** pentru desfasurarea activității economice a acestor autovehiculele (dintre celelalte deținute, așa cum reiese din raportul de inspecție fiscală) în mod evident pretenția acesteia de a beneficia de deducere pentru TVA aferentă cheltuielilor legate de aceste autovehicule este vădit neîntemeiată;

2. Pentru justificarea utilizării exclusive a mijloacelor de transport în scopul activității economice, contestatara a prezentat doar două contracte de comodat încheiate în data de 01.09.2014, respectiv în data de 03.09.2015, fără a prezenta documente justificative cu privire la autoturismele pentru care au fost efectuate reparațiile.

De asemenea, din documentele existente la dosul cauzei se observă că societatea a dedus TVA în sumă de ...lei aferent facturii nr. ... emisă de ...SRL, în condițiile în care contractele de comodat prezentate sunt încheiate ulterior, în data de 01.09.2014, respectiv 03.09.2015.

Față de cele anterior precizate se reține că societatea nu a făcut dovada utilizării mijloacelor de transport exclusiv în scop economic cu ajutorul foilor de parcurs care să conțină informațiile minime obligatorii prevăzute de lege, motiv pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de aceste vehiculele - cum ar fi cheltuielile de reparații, cu piese de schimb.

Prin urmare, având în vedere că nu au fost aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea 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 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **contestația se va respinge ca neîntemeiată în ceea ce privește TVA în sumă de ... lei.**

3.3. În ceea ce privește TVA în sumă de ... lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile argumentele și documentele depuse de societate în susținerea contestației nu sunt de natura să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei (în anul 2014) aferentă achiziției unor bunuri constând în **espresor, râșniță de cafea, cuptor cu microunde, frigider**, respectiv în sumă de ... lei (în anul 2014 și 2015) aferentă achiziției de **materiale de construcție** (gresie, faianță, adeziv), ușa nuc, tub gri composit pentru încălzire/sanitare, garnituri pentru flanșe din oțel, și materiale folosite la fabricarea mobilierului (picor satinat, pal mesteacăn alb, mâner satinat, etc).

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în suma de ... lei pe motiv că achizițiile respective nu au fost efectuate în folosul realizării de operațiuni taxabile, în temeiul art. 145 alin. (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea contestației societatea susține că pentru a putea încheia anumite contracte cu diverși clienți și implicit a realiza venituri și profit societatea a avut nevoie de un sediu social care să aibă facilități de găzduire a clienților, iar materialele de construcții și materiale folosite la fabricarea mobilierului au fost montate la sediul social al societății din str. ..., sector ... în vederea dispunerii de condiții de muncă facile în vederea realizării de venituri.

În drept, potrivit prevederilor art. 145 alin. 1 și 2 lit. a) și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile ..

"Art. 146. - (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. [...]"

Conform dispozițiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

De asemenea, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, simplela achiziție a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului/serviciului achiziționat.**

Totodată, începând cu 01.01.2007, întrucât România a devenit stat membru al Uniunii Europene, are obligația de a respecta ordinea juridică instituită la nivelul acesteia. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție, se recunoaște

statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat ca distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile**. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Trebuie reținut și faptul că principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul ***luptei împotriva*** fraudei, a evaziunii fiscale și a ***eventualelor abuzuri***. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, **aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile**.

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

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele societății, având în vedere faptul că simpla achiziție a unor bunuri/servicii ***nu este suficientă*** pentru a demonstra scopul achiziției acestora, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzute de art. 146 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoană impozabilă să deducă imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 145 alin. (2) teza întâi din Codul fiscal, care condiționează în mod evident deducerea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege. Dimpotrivă,

prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întarească **legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv ca scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile rezultate din activități economice pentru care legea prevede drept de deducere.**

Astfel, organul de soluționare a contestației, în acord cu jurisprudența europeană și națională, consideră că dreptul de deducere a TVA nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor dintre contestatară și furnizorii săi, fapt care nu a putut fi probat.

Prin urmare, având în vedere că nu au fost aduse în susținere argumente/documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea 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 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **contestația se va respinge ca neîntemeiată în ceea ce privește TVA în sumă de ... lei.**

3.4 În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei, aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei reprezentând achiziții de bunuri și servicii

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în cuantumul de mai sus, în condițiile în care documentele și argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să infirme constatările din decizia contestată.

Perioada verificată 10.01.2013 - 31.01.2013 și 01.10.2014 - 31.01.2017.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei rezultat din majorarea cheltuielilor nedeductibile cu suma de ... lei reprezentând achiziții de bunuri și servicii care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri, în temeiul art. 21 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și achiziții de bunuri și servicii pentru care nu au fost prezentate documente justificative în conformitate cu art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 25 alin. (4) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Achizițiile au fost efectuate de la următorii furnizori : ...

În drept, în materia impozitului pe profit, pentru perioada 2010-2015, în speță sunt incidente prevederile art.19 alin (1) și art. 21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art. 19 Reguli generale

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

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

Art. 21 Cheltuieli

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

Prevederi similare se regăsesc și la art. 25 alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabile începând cu anul 2016.

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Conform prevederilor art. 21 alin (4) lit f) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

”4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

și

Pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se fac următoarele precizări:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că 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, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se retine că sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie sa aibă la bază un document justificativ care să facă dovada realității operațiunii.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin **documente legale și corect întocmite**.

Potrivit celor prezentate, simpla înregistrare în contabilitate a facturilor/bonurilor fiscale nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile, legea fiscală stipulând că pentru înscrierile care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ nu se admite deducerea cheltuielilor care concură direct la calculul impozitului pe profit/diminuarea pierderii fiscale.

De asemenea, prevederile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată care sunt similare, stipulează:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestările de servicii în situația în care îndeplinesc cumulativ mai multe condiții, respectiv compania dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității pe care o desfășoară și serviciile să fie efectiv prestate în baza unui contract scris în care să se precizeze serviciile prestate, termenele de execuție, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru întreaga perioadă în care se derulează contractul, iar justificarea prestării serviciilor se face prin situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de piață, expertize sau alte materiale corespunzătoare.

Totodată, prevederile pct.5 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, stipulează:

„Reguli generale

"5. (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."

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil 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.

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Mai mult, scopul desfășurării activității economice nu poate fi încadrat în mod exclusiv de asumarea liberă a riscului, întrucât fie trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate la scopul inițial, fie la concordanța dintre scop și rezultatul final al acesteia.

Rezultatul activității depuse poate satisface scopul desfășurării activității economice doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse, materiale și imateriale și rezultatele obținute reprezintă eficiența activității economice desfășurate, în condițiile în care scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit.

Având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.F-S..., contestația societății, starea de fapt prezentată și documentele prezentate, organul de soluționare reține următoarele:

Referitor la cheltuielile cu prestări servicii efectuate de furnizorii SC ...înregistrate de societate :

- conform aplicației REVISAL și a Clasificării ocupațiilor din România, prestatorul SC ... SRL nu deținea forță de muncă necesară prestării serviciilor facturate;

- conform Contractului cadru de prestări servicii nr. ..., SC ... SRL CUI ... este reprezentată de domnul .. CNP ...în calitate de director general, deși această societate nu a figurat niciodată cu salariați, mai mult domnul ... CNP ...a figurat ca salariat al SC ... SRL;

- conform aplicației REVISAL prestatorul ... SRL nu a figurat niciodată cu salariați, deși societatea a emis facturi către SCXSRL, prestatorul nu deținea forța de muncă necesară prestării serviciilor facturate;

- conform aplicației REVISAL prestatorul ... SRL nu a figurat niciodată cu salariați, deși societatea a emis facturi către SCXSRL, prestatorul nu deținea forța de muncă necesară prestării serviciilor facturate;

- conform aplicației REVISAL în perioada 02.05.2007 - 31.03.2018, SC ... SRL CUI ... a figurat cu un număr de 26 de salariați, însă **pentru perioada 01.11.2017 - 31.03.2018**, nu deținea forță de muncă necesară prestării serviciilor facturate în domeniul lucrărilor construcțiilor rezidențiale și nerezidențiale, a efectuării de lucrări de curenți slabi precum și a închirierii de echipamente necesare executării lucrărilor, având în vedere faptul că în această perioadă în care societatea a emis facturi de prestări servicii către SCXSRL, SC ... SRL a figurat cu următoarele categorii de salariați: director comercial ajunct societate - Cod . - ... și director comercial general societate - Cod .. -

- mai mult, documentele justificative (devizele) ce însoțeau facturile de prestări servicii emise de furnizorii mai sus menționați nu conțineau toate datele (tarifele orare funcție de complexitatea lucrărilor pentru manoperă, materialele utilizate, cantitățile, prețul unitar, persoana care a efectuat serviciile, perioada de timp efectiv lucrată, etc) și informațiile care să permită stabilirea realității operațiunilor.

- societatea avea posibilitatea să depună documente justificative în susținerea contestației, drept de care nu a uzat.

Față de cele prezentate anterior, de reținut este faptul că în toate cazurile enunțate, pentru a putea deduce cheltuielile cu serviciile de natura celor de mai sus,

societatea avea obligația ca pe lângă documentul de achiziție, în speță factura, să justifice prestarea efectivă a serviciilor pe baza de documente ca: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare care să probeze fără dubiu că serviciile au fost prestate, precum și să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Astfel, se reține că neîndeplinirea uneia dintre cele două condiții imperative impuse prin Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal atrage după sine pierderea dreptului de deducere a respectivelor cheltuieli.

Potrivit prevederilor art. 64 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data înregistrării operațiunilor:

„În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri.”

Articolul 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală precizează:

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

La art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 se arată, de asemenea, următoarele:

„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.”

Potrivit prevederilor legale enunțate, se reține că pentru recunoașterea unei operațiuni economico-financiare, societatea verificată trebuie să prezinte documente justificative, aceasta fiind o cerință de ordin general.

Față de cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu serviciile prestate de SC ...

Referitor la cheltuielile efectuate de societate cu obiecte de inventar și consumabile achiziționate de la furnizorii ...

Societatea a înregistrat cheltuieli cu achiziții de bunuri în perioada 2014 - 2015 (espresor cafea, rășniță cafea, cuptor cu microunde, frigider).

Pentru aceste achiziții societatea a prezentat ca document justificativ doar factura de cumpărare, nefiind prezentate alte documente justificative.

Astfel, așa cum s-a arătat mai sus, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a facturilor/bonurilor fiscale nu este suficientă pentru ca o cheltuială să fie deductibilă, iar societatea nu a prezentat alte documente din care să reiasă că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv că au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Față de cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu achizițiile de bunuri.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, documente justificative, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente prevăzute de legea fiscală din care să se poată stabili fără echivoc starea de fapt, respectiv necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților

desfășurate și măsura în care acestea sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Referitor la cheltuielile aferente achizițiilor de piese de schimb și servicii de reparații auto pentru autoturismele cu numerele de înmatriculare, furnizori analizați la punctele 3.1, 3.2, 3.3 din prezenta decizie :

În drept, în materia impozitului pe profit, pentru perioada 2010-2015, incidente speței sunt prevederile art.21 alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

*n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, **deductibile limitat potrivit alin.(4) lit t) la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții”.***

Potrivit prevederilor legale de mai sus cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice sunt deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată se reține faptul că în perioada verificată societatea a înregistrat diverse cheltuieli cu piese de schimb și reparații, fără a prezenta foi de parcurs.

Se reține că din punct de vedere al legii fiscale contribuabilii au dreptul la deducerea cheltuielilor de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

Totodată, normele de aplicare a Codului fiscal prevăd ca justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac societatea **nu justifică cu documente faptul că aceste vehicule au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice** și nu aduce în susținerea contestației documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor nedeductibile în suma de ... lei și 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 ... lei.**

3.5 În ceea ce privește accesoriile în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit

Cauza supusă soluționării este dacă SCXS.R.L.-în faliment datorează accesorii aferente impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr. F-..., în condițiile în care prin prezenta decizie Serviciul Soluționare Contestații 2 a respins ca neîntemeiată contestația formulată împotriva acestei decizii de impunere, iar contestatara nu aduce argumente cu privire la modul de calcul al acestor accesorii în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ..., în temeiul art.98 lit.c și art.173 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, s-au stabilit accesorii în sumă de ... lei (dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei) din care ... lei (... lei + ... lei) aferente impozitului pe profit și ... lei (... lei + ... lei) aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr.F-... emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector . a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-....

În drept, în ceea ce privește calculul accesoriilor reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, sunt aplicabile dispozițiile art.173 alin. (1) și art.174 alin. (1), alin. (2) și alin. (5) și art.176 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“Art. 173 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

“Art. 174 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia, inclusiv. [...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

“Art. 176

Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere, pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv, penalitatea de întârziere neînlăturând obligația de plată a dobânzilor.

Astfel, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr...., au fost calculate accesorii în sumă de ... lei

(dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei) aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, documentul prin care s-a individualizat suma de plată fiind Decizia de impunere nr. F-....

Se reține că stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

Având în vedere preambulul prezentei decizii de soluționare și faptul că stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" și întrucât prin contestație societatea nu aduce argumente privind modul de calcul, respectiv cota aplicabilă și numărul de zile calculate, ca o consecință 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. b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei – dobânzi de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – dobânzi de intarziere aferente TVA;
- ... lei – penalitati de intarziere aferente TVA.

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei (... lei - ... lei) contestate, se rețin următoarele:

Societatea contestă accesoriile în sumă totală de ... lei, aferente TVA în sumă de ... lei și aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, deși atât din fișa sintetică totală editată la data de 26.11.2018, cât și din Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. ..., comunicată prin publicitate la data de 17.12.2018, rezultă că au fost calculate accesorii aferente TVA în sumă de ... lei așa cum susține și contribuabilul și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și nu în sumă de ... lei așa cum susține contribuabilul.

La data de 07.03.2019 organul de soluționare a contestației a solicitat lichidatorului judiciar al societății pe adresa de e-mail ... să își precizeze contestația cu privire la contestarea accesoriilor individualizate prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.... emisă de AS FP pentru societateaXSRL.

La data de 21.03.2019 organul de soluționare a contestației a revenit la e-mail din data de 07.03.2019 transmis lichidatorului judiciar la adresa..întrucât contestatarul nu a dat curs solicitării.

Având în vedere cele anterior precizate, precum și prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează :

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

(...) b) obiectul contestației;"

(...)

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

se va respinge ca fiind fără obiect contestația formulată pentru accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se:

DECIDE

1. Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SCXS.R.L.-în faliment împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S..., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-S... de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .. a Finanțelor Publice, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

-impozit pe profit în sumă de ... lei;

-TVA în sumă de ... lei.

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ..., emisa de organele fiscale din cadrul Administrației Sector .. a Finanțelor Publice, pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei – dobânzi și penalități de intarziere aferente impozitului pe profit;

- ... lei – dobânzi și penalitati de intarziere aferente TVA.

2. Respinge ca fiind fără obiect contestația formulată de SCXS.R.L.-în faliment, pentru accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul București, în termen de 6 luni de la data comunicării.