

## **DECIZIE nr. 6246/460/17.12.2016**

privind soluționarea contestației formulate de S.C. X S.R.L. înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .... /22.09.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4 cu adresa nr. ARG\_AIF .... /13.09.2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .... /22.09.2016, asupra contestației formulate de

S.C. X S.R.L.

CIF: RO .... ,

cu sediul în Arad, str. .... , jud. Arad

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ARG\_AIF 3265/08.09.2016 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .... /22.09.2016.

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .... /03.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .... /03.08.2016.

Suma totală contestată este în cuantum de .... lei reprezentând:

- .... lei – impozit pe profit aferent perioadei 01.01.2011 – 31.12.2015
- .... lei – taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2011 – 31.03.2016.

Referitor la condiția de procedură privind calitatea persoanei care a formulat contestația, se rețin următoarele:

DGRFP Timișoara cu adresa nr. .... /12.10.2016, în considerarea art. 7, art. 18 și art. 269 din Legea 207/Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 2.1 și 2.3 din pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 3.741/2015, a solicitat petentei să depună la registratura D.G.R.F.P. Timișoara din str. Gh. Lazăr nr. 9B, 300081, Timișoara, România, **împuternicirea/procura în original sau copie legalizată** din care să rezulte că dl. .... a fost împuternicit de S.C. X S.R.L. să formuleze contestație în condițiile legii, în condițiile legii de reprezentantul legal al S.C. X S.R.L., d-na. .... .

Cu adresa .../24.10.2016, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ..../07.11.2016, petenta a depus împuternicirea din 21.03.2016, din care rezultă că dl. .... a fost împuternicit de d-na. .... „să reprezinte societatea SC X SRL cu drept de semnătură în relațiile cu ANAF”, fiind astfel respectate prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

**I.** Petenta solicită anularea deciziei de impunere în ceea ce privește suma de .... lei reprezentând impozit pe profit și TVA deoarece în opinia sa organele de control au interpretat și aplicat în mod eronat dispozițiile legale incidente, „fără a ține seama de actele prezentate în timpul verificării de reprezentatul subscrisei.”

Astfel, petenta arată că suma de .... lei reprezintă contravaloarea cheltuielilor efectuate în perioada octombrie 2012 – septembrie 2015 pentru achiziția unor bunuri/servicii reprezentând: sămânță grâu, sămânță porumb, complexe, erbicid, motorină, uree, scarificat teren, curățat teren, materiale de construcții, beton, tablă, închiriere betonieră, închiriere cilindru compactor termopane, tâmplărie PVC, achiziții necesare activității sale economice, în scopul obținerii de venituri.

Pentru justificarea considerării acestor cheltuieli ca deductibile la calculul profitului impozabil, respectiv acordarea dreptului de deducere a TVA, petenta arată că:

- avea în concesiune sau arendă diverse suprafețe de teren arabil pe care le folosea în activitatea sa economică; anexează în copie contracte de concesiune, arendare sau închiriere a terenurilor arabile încheiate cu diverse persoane fizice sau autorități;
- în ceea ce privește materialele de construcții achiziționate, amenajări, lucrări curente de întreținere a spațiilor economice deținute și închiriate diverșilor clienți, sunt aferente veniturilor din închiriere obținute de petentă; anexează contracte de închiriere cu diverși clienți pentru spațiile în care au fost efectuate lucrări cu materialele achiziționate.

Argumentele organelor de inspecție fiscală – inexistența contractelor de prestări servicii și faptul că petenta nu are salariați capabili să efectueze lucrări de construcții – nu au în vedere faptul că lucrările au fost efectuate în regie proprie, petenta subliniind că organele de inspecție fiscală nu au demonstrat că „subscrisea nu a avut scopul de a obține venituri, prin efectuarea acestor cheltuieli direct legate de activitatea sa economică”.

În susținerea afirmațiilor sale petenta invocă dispozițiile Codului fiscal – art. 21 alin. (1), (3) și (4) (în cazul impozitului pe profit) și art. 145 alin. (2) lit.

a) (în cazul taxei pe valoarea adăugată), precum și cauza Toth C-324/11, atât în cazul impozitului pe profit, cât și a TVA.

Adiacent motivărilor expuse cu privire la sumele contestate, petenta precizează că „suma de plată reprezentând TVA și Impozit pe profit stabilită suplimentar de către organele de control fiscal pe considerentul că subscrisa a înregistrat în contabilitate facturi fictive, a fost achitată de către subscrisă și nu face obiectul prezentei contestații. Anexăm prezentei contestații Soluția pronunțată de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad (...) care a finalizat cercetarea penală”.

În concluzie, petenta solicită anularea deciziei de impunere și refacerea controlului în vederea stabilirii unei situații fiscale reale și corecte, conformă cu dispozițiile legale invocate în cuprinsul contestației.

**II.** Inspecția fiscală desfășurată la S.C. X S.R.L. s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-AR .... /03.08.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR .... /03.08.2016, contestată parțial.

Verificarea a vizat impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2011 – 31.12.2015 și taxa pe valoarea adăugată perioada 01.01.2011 – 31.03.2016.

În condițiile în care petenta a contestat parțial actul administrativ fiscal, vom reda mai jos constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la debitele fiscale stabilite suplimentar și care fac obiectul contestației.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil, respectiv și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în situația în care achizițiile de bunuri și servicii efectuate, nu au legătură cu activitatea societății.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a efectuat achiziții de:

- motorină, îngrășăminte, sămânță, erbicide, complexe, uree, scarificat teren, defrișat teren, curățat teren, transport (conform RIF nefiind înregistrate și produsele agricole obținute dublat de faptul că petenta nu deține contracte de arendă înregistrate la Primăria Arad; singurele terenuri agricole deținute de petentă fiind cele .... ha concesionate de la Agenția Domeniilor Statului conform Contractului de concesiune – metoda atribuire directă nr. .... /12.12.2012, pe o perioadă de 20 de ani);
- materiale de construcții (beton, tablă), închiriat betonieră, închiriat cilindru compactor, termopane, tâmplărie PVC (conform RIF petenta neprezentând contracte de prestări servicii, devize de lucrări, autorizații de construire emise de Primăria Arad).

Conform Notei explicative din data de 25.07.2016 dată de dl. .... , acesta a declarat că toate bunurile achiziționate au fost folosite la locația din Arad, str. .... , fără a prezenta vreo dovadă care să-i confirme declarația.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X S.R.L. nu are angajați capabili să efectueze lucrări în domeniul construcțiilor, în situația în care singurul angajat este d-na. .... în funcția de economist șef.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au considerat suma de .... lei ca și cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, în conformitate cu dispozițiile art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stabilind totodată și taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .... lei în baza facturilor prezentate în Anexa nr. 8 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .... /03.08.2016, în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu art. 297 alin. 4 lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

**III.** SC X SRL cu sediul în Arad, str. .... , jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. ...., are cod unic de înregistrare RO .... , cont bancar deschis la Banca ..... și are ca obiect principal de activitate „Restaurante” – cod CAEN .....

**IV.** Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

***Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu bunuri și servicii în sumă de .... lei, precum și TVA în sumă de .... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile și nu au acceptat la deducere TVA aferentă, în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă că acestea au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în folosul operațiunilor taxabile.***

În fapt, în perioada verificată, petenta a înregistrat ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, suma totală de .... lei reprezentând achiziții de:

- **a.** motorină, îngrășăminte, sămânță, erbicide, complexe, uree, scarificat teren, defrișat teren, curățat teren, transport, respectiv
- **b.** materiale de construcții (beton, tablă), închiriat betonieră, închiriat cilindru compactor, termopane, tâmplărie PVC,

exercitându-și totodată și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de .... lei aferentă acestor achiziții.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de control au constatat următoarele:

În ceea ce privește achizițiile enumerate la lit. **a.** de mai sus, petenta nu deține contracte de arendă înregistrate la Primăria Arad, singurele terenuri

agricole deținute de aceasta fiind .... ha, concesionate de la Agenția Domeniilor Statului conform Contractului de concesiune – metoda atribuire directă nr. .... /12.12.2012, pe o perioadă de 20 de ani.

În ceea ce privește achizițiile enumerate la lit. **b.** de mai sus, petenta nu a prezentat devize de lucrări, contracte de prestari servicii sau autorizații de construire emise de Primăria Arad.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederile legale:

**a) în materia impozitului pe profit:**

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

*„(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 alin.1** din același act normativ se precizează:

*„(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.”,*

coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/... 1, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.*

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/... 1, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

- **art.21 alin.4 lit.f)** din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest temei legal, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce 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.”*

Astfel, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilității nr.82/... 1, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

*„(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.”*

- **art.21 alin.4 lit.m)** din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

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

colaborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

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

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

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

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Așadar, cheltuielile cu prestările de servicii pot diminua masa impozabilă a profitului numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

**b) în materia taxei pe valoarea adăugată** sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, art.156 alin.1, alin.2 și alin.4 din același act normativ, ale cărui prevederi sunt similare pe perioada efectuării operațiunilor și care stipulează că:

*“ ART. 156 - Evidența operațiunilor*

*(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activităților 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.

(4) *Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”*

coroborate cu cele ale art.6 și art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

„ART. 6 - *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.*

ART. 7 – (2) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.*

De asemenea, începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„ART. 6 *Exercitarea dreptului de apreciere*

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

ART. 7 *Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

(...)

(2) *Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă,



îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de prestări servicii societatea trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor și să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.

Prin urmare, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat implicând prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

Urmare formulării contestației, în considerarea art. 7, art. 269, art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara cu **adresa nr. .... /12.10.2016**, a solicitat petentei să depună, în susținerea afirmațiilor. din contestația formulată, documente de natura mijloacelor de probă care să confirme faptul că achizițiile efectuate de S.C. X S.R.L. în perioada octombrie 2012 – septembrie 2015 (în cazul impozitului pe profit), respectiv octombrie 2012 – martie 2016 (în cazul TVA) au fost în scopul obținerii de venituri, respectiv că au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale petentei.

Astfel, petentei i s-a adus la cunoștință că are posibilitatea de a prezenta contracte de prestări servicii, devize de lucrări, autorizații de construire, precizări privind efectuarea unor reevaluări a valorii imobilului asupra căruia a efectuat lucrările de construcție, persoanele care au efectuat lucrările în discuție etc.

De asemenea, în considerarea documentelor existente la dosarul cauzei, prin adresa nr. .... /12.10.2016, petentei i s-a solicitat prezentarea contractelor de arendare depuse în susținerea contestației, înregistrate la consiliul local în a cărui rază teritorială sunt situate, în conformitate cu dispozițiile art. 1838 din Codul civil.

Conform adresei .../24.10.2016, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .... /07.11.2016, petenta arată că depune în probațiune următoarele:

„- devizele de lucrări aferente lucrărilor de amenajare efectuate în regie proprie pentru imobilele închiriate;

- contractul de concesiune nr. .... /12.12.2015.”, care urmează a fi analizate de organul competent în soluționarea contestației.

În condițiile în care petenta nu formulează alte argumente suplimentare față de cele din contestație și nu depune un opis sau un centralizator al documentelor depuse, mai jos vom reda cu titlu exemplificativ documentele anexate în probațiune, astfel:

- Devizele nr. 21, 39 și 38, nedatate, purtând ștampila PM SRL referitoare la uși, ferestre, perete vitrină cu 3 uși, însoțite de facturile nr. ... /10.12.2014, ... /23.12.2014 și ... /23.12.2014;
- Devize de lucrări în regie proprie care la rubrica „Întocmit” este înscris „Șef lucrare” însoțit de semnătura olografă, parte din devizele depuse nefiind semnate (ex. Deviz aferent lucrării „Reparații Acoperiș”, Deviz aferent lucrării „Reparații pardoseală”, Deviz aferent lucrării „de reparații la instalații”);
- Fotocopii facturi achiziții diverse materiale, închiriere cilindru compactor, închiriere betonieră;
- Fotocopii Note de recepție și constatare de diferențe;
- Contractul de concesiune – Metoda atribuire directă nr. .... /12.12.2005 încheiat între Agenția Domeniilor Statului, în calitate de concedent și SC X SRL, în calitate de concesionar, având ca obiect „a) transmiterea dreptului și a obligației de exploatare a terenului agricol în suprafață totală de ... ha (...) b) de asemenea, transmiterea dreptului de exploatare și a obligației de întreținere a suprafeței de ... ha teren neagricol”.

Față de documentele existente la dosarul cauzei și susținerile petentei, respectiv a organelor de inspecție fiscală raportat la normele legale incidente, se rețin următoarele:

► Referitor la achizițiile efectuate de petentă de natura motorinei, îngrășămintelor, seminței, erbicidelor, complexelor, ureei, operațiunii de scarificare teren, defrișare teren, curățare teren, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- petenta are în concesiune terenul agricol în suprafață totală de ... ha, respectiv ... ha teren neagricol conform Contractului de concesiune – Metoda atribuire directă nr. .... /12.12.2005 încheiat între Agenția Domeniilor Statului și SC X SRL;
- contractele de arendă pe care petenta le-a depus în probațiune fără număr și fără dată, nu respectă dispozițiile art. 1838 din Legea nr. 287 din 17 iulie 2009, republicată privind Codul civil, respectiv:

„ART. 1.838

*Condiții de formă*

*(1) Contractul de arendare trebuie încheiat în formă scrisă, sub sancțiunea nulității absolute.*

*(2) Sub sancțiunea unei amenzi civile stabilite de instanța de judecată pentru fiecare zi de întârziere, , pentru a fi înregistrat într-un registru arendașul trebuie să depună un exemplar al contractului la consiliul local în a cărui rază*

teritorială se află bunurile agricole arendate special ținut de secretarul consiliului local.

(3) Când bunurile arendate sunt situate în raza teritorială a mai multor consilii locale, câte un exemplar al contractului se depune la fiecare consiliu local în a cărui rază teritorială sunt situate bunurile arendate.

(4) Dispozițiile în materie de carte funciară rămân aplicabile.

(5) Toate cheltuielile legate de încheierea, înregistrarea și publicitatea contractului de arendare revin arendașului.”

- cu adresa nr. .... /12.10.2016, DGRFP Timișoara în considerarea principiului rolului activ reglementat la art. 7 din Codul de procedură fiscală, i-a adus la cunoștință petentei posibilitatea ca în procedura de soluționare a contestației să prezinte contractele de arendare depuse în susținerea contestației, înregistrate la consiliul local în a cărui rază teritorială sunt situate, în conformitate cu dispozițiile art. 1838 din Codul civil, dar petenta nu a înțeles să dea curs acestei solicitări;
- din analizarea contractelor de arendare ..../FD, depuse împreună cu contestația, rezultă că, exceptând un singur contract, toate sunt încheiate între SC X SRL și dl. ... , iar conform extraselor CF dl. ... este căsătorit cu d-na. .... , administrator al SC X SRL;
- de asemenea, parte din firmele furnizoare - SC ... SRL, SC ..... SRL - au sediul social la *aceeași adresă* cu a petentei (Arad, str. .... , jud. Arad), SC ... SRL având pe dl. ... în funcția de administrator, iar SC ..... SRL pe ..... și .... – ....., în calitate de asociați și .... – ... în funcția de administrator.

Învedereăm petentei faptul că motivul principal care a determinat neconsiderarea ca deductibilă la determinarea profitului impozabil a acestor cheltuieli, respectiv la neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de natura motorinei, îngrășămintelor, seminței, erbicidelor, complexelor, ureei, operațiunii de scarificare teren, defrișare teren, curățare teren, îl reprezintă faptul că petenta, **în toată perioada verificată nu a înregistrat producție agricolă**, astfel că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au dedus că aceste achiziții nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri, respectiv nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale petentei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că în vederea justificării sumei de .... lei cu care a fost diminuată baza impozabilă a profitului și a exercitată posibilitatea de deducere a TVA în sumă de .... lei, petenta nu a prezentat la dosarul contestației documente și argumente, dovezi sau justificări în plus, față de cele prezentate la data controlului, în susținerea aspectelor contestate.

De asemenea, în considerarea clauzelor inserate în cuprinsul contractelor de arendare, identice din punct de vedere al conținutului, respectiv faptul că:

„Art. 6

(...)

(2) Plata arendeii în natură se face imediat după recoltarea culturii, dar nu mai târziu de 45 de zile. (...)

(3) Plata arendeii în bani se face (...) până la 45 de zile de la recoltarea produsului respectiv. (...)",

deși arendașul SC X SRL avea obligația respectării clauzelor contractuale sub sancțiunea rezilierii de drept a contractelor (art. 9), (sancțiunea pentru plata arendeii efectuată cu întârziere fiind perceperea de penalități de întârziere – cuantum stipulat în contracte fiind „în procent de ...% pe zi din suma datorată”), conform documentelor existente la dosarul cauzei, din evidența contabilă nu a rezultat efectuarea vreunei plăți cu titlu de arendă/ penalități de întârziere de către arendaș arendatorilor.

Sintetizând cele constatate, rezultă că documentele prezentate de petentă în probațiune – contracte de arendă, devize de lucrări în regie proprie, facturi, note de recepție și constatare de diferențe – reprezintă în fapt documente *pro causa* prin care petenta încearcă, în mod artificial, să demonstreze că a respectat dispozițiile art. 21, respectiv art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv faptul că achizițiile efectuate au fost în scopul obținerii de venituri, respectiv că au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în condițiile în care deși petenta a înregistrat aceste cheltuieli ca fiind deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, respectiv și-a exercitat dreptul de deducere a TVA nu a înregistrat în evidența contabilă producție în curs, respectiv produse agricole obținute deși perioada verificată a cuprins o perioadă de 5 ani.

► Referitor la achizițiile efectuate de petentă de natura materialelor de construcții (beton, tablă), închiriere betonieră, închiriere cilindru compactor, termopane, tâmplărie PVC, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- referitor la documentele depuse denumite „Deviz de lucrări în regie proprie”, acestea nu reprezintă un document care să justifice consumurile de materiale, deoarece petenta trebuia să justifice efectuarea de lucrări de construcții în regie proprie cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă care demonstrează că a deținut personal specializat în lucrări de construcții; cu titlu de exemplu indicăm: parchetari pentru montat parchet, electricieni pentru reparațiile la instalațiile electrice, specialiști pentru reparații acoperiș, instalatori pentru montat instalații sanitare etc. **ori din statele de plată nu rezultă că petenta are angajați, persoane specializate pentru aceste lucrări în regie proprie**, sau alte lucrări în subantrepriză;

- petenta nu a prezentat situații de lucrări întocmite de persoane specializate în construcții și/sau
- alte documente din care să rezulte că au fost efectuate lucrări în regie proprie;
- de asemenea la dosarul contestației nu se regăsesc documente care să probeze efectuarea unor reevaluări ale valorii imobilului asupra căruia a efectuat lucrările de construcție.

Din cele de mai sus rezultă că petenta nu prezentat nici în timpul inspecției fiscale, nici în etapa de soluționare a contestației, devize de lucrări (antecalculații), situații de lucrări sau rapoarte de lucru prin care să identifice prin nominalizare lucrările efectuate și nicio situație comparativă între consumurile normate și consumurile efective înregistrate în evidența contabilă pentru justificarea tehnică a acestora.

Astfel, pentru a justifica darea în consum a materialelor de construcții, precum și modul de utilizare a bunurile achiziționate, petenta nu a prezentat la dosarul cauzei documente care să confirme repartizarea costurilor de amenajare pe fiecare obiectiv și încorporarea acestor materiale de construcții în fiecare obiectiv de investiție, respectiv Procese verbale de recepție care să probeze efectuarea lucrărilor respective, acceptarea de beneficiar a lucrărilor, respectiv alte documente din care să rezulte că au fost efectuate lucrări în regie proprie, state de salarii din care să rezulte că a încadrat personal salariat specializat în construcții.

În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr.F-AR .... /03.08.2016 în sumă de .... lei, se reține că petenta arată în contestația formulată că achizițiile *“au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile.”*

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, învederăm petentei că la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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.*

În acest sens, legislația comunitară **dă 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).

În ceea ce privește susținerea contestatarei, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală în mod eronat au procedat la neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor imobile care au fost închiriate, se reține că nu

poate fi reținută în soluționarea cauzei deoarece, 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 baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Or, din lecturarea fotocopiilor contractelor de închiriere, existente la dosarul cauzei rezultă că acestea sunt încheiate anterior achizițiilor efectuate, motiv pentru care nu este demonstrat cu puterea evidenței faptul că achizițiile respective au fost destinate a fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale petentei.

Mai mult, nu au fost prezentate documente justificative constând în anexe, schițe/proiecte, situații de lucrări, devize etc., pentru diverse bunuri și servicii pe care contestatara susține că le-a înregistrat în contabilitate (cum ar fi: materiale de construcții gen beton și tablă, tâmplărie PVC) care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății sau pentru activitatea administrativă a petentei, respectiv nu au fost/nu sunt utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere pentru petentă contrar prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Învederăm că devizele prezentate de petentă pentru achizițiile de uși, ferestre, perete vitrină cu trei uși, purtând o semnătură olografă și amprenta ștampilei firmei SC PM SRL (firmă care a avut calitatea de chiriaș al petenei conform contractului de închiriere nr. .../01.06.2010 și a actului adițional din 02.06.2011 la contractul de închiriere inițial) nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei în condițiile în care petenta nu a prezentat vreun contract încheiat între cele două firme, nu există o situație de lucrări, iar din deviz nu rezultă locația la care au fost montate bunurile respective.

În aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile/bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevar, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabila este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că bunurile/serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare**, aspect nedovedit nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea cauzei expuse în cadrul contestației.

În concluzie, se reține că petenta nu dovedește cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedește că acestea respectă prevederile legale în materie, obligație ce-i revine potrivit legii, așa cum s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr..../2012, irevocabilă, într-o speță similară. Astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție reține că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput*

*dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei «serviciul să fie prestat», implică prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor respective».*

Referitor la cauza Toth C-324/11, invocată de petentă, atât la capătul de cerere privind impozitul pe profit, cât și la taxa pe valoarea adăugată, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care:

- în ceea ce privește impozitul pe profit, din punct de vedere al interpretării unei norme legale, nu este posibil ca normele legale din materia TVA să se aplice *de plano* și în materia impozitului pe profit, în situația în care cele două tipuri de impozite sunt reglementate la capitole distincte de către legiuitor, în cuprinsul Codului Fiscal;

- în ceea ce privește TVA, jurisprudența invocată nu poate produce efecte juridice în cauza dedusă judecării în condițiile în care cauza din dosarul aflat pe rolul CJUE nu are același obiect cu cel al contestației formulate, respectiv a fost analizată situația în care *„autorizația de întreprinzător individual a emitentului facturii i-a fost retrasă acestuia din urmă înainte de a presta serviciile în cauză sau de a emite factura aferentă, atunci când aceasta din urmă cuprinde toate informațiile impuse la articolul 226 din această directivă, în special pe cele necesare identificării persoanei care a întocmit factura respectivă și a naturii serviciilor prestate”*, precum și dreptul de deducere a TVA în situația în care *“destinatarul facturii știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul respectiv sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații”*.

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

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Ori, în cauza ce face obiectului prezentului dosar, organele de inspecție fiscală, în considerarea dreptului de apreciere cu care sunt investite conform Codului de procedură fiscală, au bunurile/serviciile facturate au fost prestate

efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare, situație în care petenta și-ar fi putut exercita, în mod legal, dreptul de deducere a TVA.

În acest sens este și jurisprudența CJUE, cauza C-516/14 Barlis 06 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos SA* care la paragraful 46 dispune:

*„46 În acest context, trebuie să se sublinieze, în primul rând, că persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are obligația de a demonstra că întrunește condițiile pentru a beneficia de acest drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 37). Autoritățile fiscale pot solicita, așadar, chiar persoanei impozabile dovezile pe care ele le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 35).”*

Pe cale de consecință, în condițiile în care petenta nu deține înscrisuri de natura mijloacelor de probă solicitate atât de organele de inspecție fiscală (în timpul inspecției fiscale), cât și de organul competent în soluționarea contestației, în exercitarea rolului său activ – prin adresa nr. .... /12.10.2016 DGRFP Timișoara precizând petentei că „aveți posibilitatea de a prezenta contracte de prestări servicii, devize de lucrări, autorizații de construire, eventuale documente privind efectuarea unor reevaluări a valorii imobilului asupra căruia ați realizat lucrările de construcție, persoanele care au efectuat lucrările în discuție, de exemplu:

- precizarea în detaliu a lucrărilor efectuate și perioada în care s-au realizat;
- înscrisuri de natura mijloacelor de probă din care să rezulte că în perioada verificată SC X SRL avea angajați, persoane calificate pentru lucrările în regie proprie;
- devize de reparații întocmite de persoane calificate în efectuarea lucrărilor de construcții conținând măsurători care să confirme consumul în detaliu al materialelor / bunurilor și / sau care să aibă la bază bonuri de consum;
- documente care să demonstreze că petenta a condus contabilitatea de gestiune pe baza de situații de lucrări, pentru a proba necesitatea și oportunitatea aprovizionărilor cu cantitățile de materiale, respectiv lucrări de construcții pentru care petenta a angajat costuri pentru nevoile proprii la lucrările efectuate în regie proprie, în legătură cu care SC X SRL pretinde diminuarea profitului impozabil și exercitarea dreptului de deducere a TVA;
- devize de lucrări (antecalculații), situații de lucrări sau rapoarte de lucru conținând lucrările efectuate;
- repartizarea costurilor de amenajare pe fiecare obiectiv și încorporarea acestor materiale de construcții în fiecare obiectiv de investiție, respectiv



Procese verbale de recepție care să probeze efectuarea lucrărilor respective, consumuri în detaliu ale materialelor/bunurilor, tariful practicat pentru manopera, costurile indirecte, etc., respectiv

- alte documente care să demonstreze că au fost efectuate lucrări în regie proprie.”,

documentele prezentate de petentă (enumerare în fila 10 a prezentei) neprobând susținerile sale în sensul existenței stării de fapt pretinse de aceasta, efectuarea lucrărilor în regie proprie, precum și utilizarea în folosul operațiunilor sale taxabile.

Similar jurisprudenței europene – par. 46 din cauza C-516/14, mai sus citat, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat prin Decizia nr. 398/2016 că „pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condiții de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinația acesteia), cât și condiții de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art. 155 al. 5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art. 49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, m condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

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

În ceea ce privește afirmația petentei conform căreia „suma de plată reprezentând TVA și Impozit pe profit stabilită suplimentar de către organele de control fiscal pe considerentul că subscrisa a înregistrat în contabilitate facturi fictive, a fost achitată de către subscrisă și nu face obiectul prezentei contestații. Anexăm prezentei contestații Soluția pronunțată de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad (...) care a finalizat cercetarea penală”, aceasta nu are nicio relevanță în cauza dedusă judecătii, în condițiile în care suma de .... lei nu a făcut obiectul sesizării penale nr. ARG\_AIF ...../03.08.2016, existentă în fotocopie la dosarul cauzei și pe cale de consecință soluția organelor de urmărire penală nu a vizat operațiunile care fac obiectul prezentei cauze deduse judecătii.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /03.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor

de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Arad pentru suma totală de .... lei reprezentând: .... lei – impozit pe profit și .... lei – taxa pe valoarea adăugată, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art.19, art.21, art. 145, art. 156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12, pct. 44, pct. 48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art. 6 din Legea contabilității nr.82/... 1, republicata, cu modificările și completările ulterioare, art.6 și art.7 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 6, art. 7 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 1838 din Legea nr. 287 din 17 iulie 2009, republicată privind Codul civil, art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în baza Referatului nr. .... /28.11.2016, se

## DECIDE :

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .... /03.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de .... lei reprezentând:

- .... lei – impozit pe profit
- .... lei – taxa pe valoarea adăugată.

- prezenta decizie se comunică la:

- SC X S.R.L.

- AJFP Arad – Inspecție Fiscală,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,