

DECIZIA nr. xxx din xxx
privind soluționarea contestației formulată de
S.C. xxx S.R.L. din xxx

Cu adresa nr. xxx, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xxx** sub nr. xxx, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice xxx a transmis Decizia civilă nr. xxx din xxx pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în dosarul xxx, în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației formulată de S.C. xxx S.R.L. din xxx, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. xxx din xxx emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. xxx din xxx întocmit de către A.J.F.P. xxx – Activitatea de Inspecție Fiscală.**

La data formulării contestației S.C. xxx S.R.L. avea domiciliul fiscal în xxx și deținea codul unic de înregistrare fiscală nr. xxx cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de xxx lei, reprezentând:

- xxx lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- xxx lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- xxx lei - bază impozabilă stabilită suplimentar la impozitul pe profit, respectiv diminuare pierdere fiscală.

În fapt, urmare verificării efectuate la S.C. xxx S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice xxx au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. xxx din xxx care a stat la baza emiterii *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx* și a *Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. Xxx din xxx*, precum și Procesul verbal nr. xxx care a fost înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul xxx, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art. 277 alin. (1) lit. a) și art. 279 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr. xxx din xxx emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xxx s-a suspendat soluționarea contestației formulată de S.C. xxx S.R.L. împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx* și a *Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. Xxx din xxx* până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, pentru suma totală de xxx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar (xxx lei), taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar (xxx lei) și diminuare pierdere fiscală (xxx lei).

Împotriva Deciziei nr. xxx din xxx emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xxx, S.C. xxx S.R.L. a formulat acțiune la Curtea de Apel xxx care, prin Sentința nr. xxx din xxx, a respins cererea acesteia ca neîntemeiată.

Ulterior, prin **Decizia civilă nr. xxx din xxx** pronunțată în dosarul xxx, Înalta Curte de Casație și Justiție **a admis recursul** declarat de reclamanta S.C. xxx S.R.L. **anulând Decizia nr. xxx din xxx** emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xxx și **obligând pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xxx la soluționarea pe fond a contestației** formulate împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane*

juridice nr. xxx din xxx și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. xxx din xxx.

Organul de soluționare a contestației, ținând cont de Decizia civilă nr. xxx din xxx a Înaltei Curți de Casație și Justiție pronunțată în dosarul nr. xxx – procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

[...] 1) Referitor la DECIZIA DE IMPUNERE NR. XXX.

[...] contestăm în totalitate sumele stabilite suplimentar de plată de către organele de inspecție fiscală și solicităm anularea Deciziei de impunere nr. XXX, ca fiind nelegală și netemeinică, pentru considerentele succedente:

a) Referitor la facturile de achiziție emise de societățile furnizoare în perioada 2012-2015:

-În perioada supusă verificării, societatea noastră a înregistrat în evidența contabilă venituri din lucrări de construcții montaj, în condițiile în care lucrările au fost subcontractate altor societăți prestatoare, întrucât nu dispunem de bază materială proprie și nici de salariați.

-Așa cum se reține și în raportul de inspecție fiscală, lucrările au fost subcontractate în principal firmelor din grupul " XXX ", care au executat cea mai mare parte a lucrărilor de construcții și în legătură cu care nu au fost constatate deficiențe la control, dar și altor firme prestatoare, precum cele XXX societăți înscrise în actul de control (SC XXX SRL, SC XXX SRL, SC XXX SRL, SC XXX SRL, SC XXX SRL, SC XXX SRL și SC XXX SRL).

-Cu aceste firme prestatoare am încheiat contracte de prestări servicii, au fost emise de către acestea situații de plată în care au fost înscrise lucrările și operațiunile executate, ca și elementele de calcul pentru valoarea prestațiilor (denumire lucrări executate, cantități, prețuri unitare, valoare lucrări), fiind întocmite actele de recepție la terminarea lucrărilor - așa cum este menționat și în raportul de inspecție fiscală.

-Pe baza acestor documente «societățile prestatoare au emis către SC XXX SRL facturi reprezentând c/val. lucrărilor executate ~ facturi de achiziții înregistrate, în ordine cronologică, în evidența contabilă a societății noastre în calitate de beneficiar și declarate de noi în declarațiile fiscale către organul fiscal teritorial.

-Ulterior, SC XXX SRL a facturat beneficiarilor finali ai lucrărilor serviciile prestate de subcontractori, facturi înregistrate în evidența contabilă atât în contul de venituri din servicii prestate, cât și în contul de TVA colectată, declarate organului fiscal

În acest sens, organele de inspecție fiscală au constatat și au reținut în raportul de inspecție fiscală (pag. 3) că în perioada supusă verificării societatea noastră a evidențiat venituri din lucrări de construcții montaj realizate, în principal, în XXX având ca principali beneficiari pentru lucrările de construcții montaj facturate: SC XXX SRL, SC XXX SRL, SC XXX SRL, SC XXX SRL etc și că lucrările și serviciile facturate clienților în perioada supusă verificării au fost în sumă totală de XXX lei (valoare fără TVA).

Precizăm că plățile aferente facturilor de achiziție au fost efectuate de noi către societățile prestatoare prin viramente bancare și în unele cazuri prin achitare în numerar (cu respectarea, desigur, a limitelor legale de plafon pentru plățile cash), așa cum reiese și din raportul de inspecție fiscală.

Drept urmare, considerăm că facturile de achiziție înregistrate în evidența contabilă de societatea noastră îndeplinesc condiția de document justificativ, prin care se face dovada efectuării serviciilor înscrise în acestea în conformitate cu prevederile art. 6 alin.(1) din Legea nr. 82/1991 a contabilității.

Faptul că societățile prestatoare nu au declarat în totalitate organului fiscal teritorial lucrările executate nu poate atrage vina și răspunderea societății noastre în calitate de beneficiar. Nu se prevede nici în Codul fiscal și nici în Codul de procedură fiscală obligația beneficiarilor de a verifica depunerea declarațiilor fiscale de către furnizori și cu atât mai mult nu se prevede faptul că beneficiarii nu au dreptul de deducere pentru cheltuieli și pentru TVA deductibilă aferente facturilor emise de acești furnizori.

Pe de altă parte, împrejurarea că societățile sus menționate nu au avut, sau nu au declarat salariați nu reprezintă o dovadă în sensul că lucrările contractate și înscrise în facturile emise către societatea noastră nu ar fi fost efectiv prestate. În sumă de XXX lei, ca urmare a neacordării dreptului de deducere, organele de inspecție fiscală au apreciat, în mod nejustificat, că nu ne încadrăm în condițiile art. 146 alin.1) lit. "a" din Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA. Acest text prevede că dreptul de deducere a TVA se acordă în condițiile în care persoana impozabilă deține o factură emisă în conformitate cu disp. art. 155 din Codul fiscal.

Referitor la diferența suplimentară privind TVA de plată

Noi, însă, deținem facturi de achiziție în conformitate cu prev. art. 155 din Codul fiscal, respectiv acestea conțin informațiile conforme cerințelor acestui articol și constituie, deci, documente justificative pentru deducerea TVA.

Astfel, societatea noastră a exercitat în mod legal dreptul de deducere pentru TVA în sumă de XXX lei, contrar aprecierii organelor fiscale, care în mod vădit eronat, nu ne-au acordat deductibilitatea potrivit art 146 alin. 1 lit "a" din Codul fiscal, [...].

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

Evident, în abordarea și argumentarea soluției organelor de inspecție fiscală privind anularea dreptului nostru de deducere a TVA în sumă de XXX lei, este ignorată jurisprudența CJUE în materie de TVA - de care autoritățile fiscale naționale trebuie să țină seama potrivit obligației prevăzută în prezent, în mod expres, în Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal [...]

Așadar, susținem că la inspecția fiscală am demonstrat cu documentele și evidențele financiar contabile și fiscale faptul că facturile de achiziție de la cei XXX furnizori de prestări servicii în construcții montaj îndeplinesc calitatea de document justificativ, potrivit art. 6 alin.1) din Legea contabilității nr. 82/1991; că serviciile înscrise în aceste facturi au fost efectiv prestate, sunt reale, că ele au fost ulterior facturate de către noi către beneficiarul firmei noastre, societatea înregistrând în evidența contabilă și declarând organelor fiscale veniturile realizate și TVA colectată aferentă.

În consecință, solicităm admiterea contestației, în sensul stabilirii ca deductibile fiscal a cheltuielilor în sumă de XXX lei și acordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de XXX lei, respectiv anularea Deciziei de impunere nr. XXX pentru obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de XXX lei (XXX lei impozit pe profit aferent perioadei 2012-2015 + XXX lei TVA de plată).

b) Referitor la impozitul pe profit în sumă de XXX lei aferent trimestrului XXX nedeclarat organului fiscal:

[...] solicităm admiterea contestației și pentru diferența suplimentară la impozitul pe profit în sumă de XXX lei - respectiv anularea estei obligații de plată, întrucât este stabilită fără temei legal.

Concluzionând, față de aspectele prezentate mai sus la pct. a) și b), solicităm admiterea contestației, respectiv anularea obligației fiscale stabilită suplimentar în sumă de XXX lei din care XXX lei impozit pe profit (XXX lei + XXX lei) și XXX lei TVA de plată, acestea nefiind datorate și anularea în totalitate a deciziei de impunere contestată.

2. Referitor la DECIZIA PRIVIND MODIFICAREA BAZEI DE IMPOZITARE NR. XXX:

Prin această decizie, a fost stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală o bază impozabilă privind impozitul de profit în sumă de XXX lei.

[...] Așa cum am arătat și la pct. 1 din contestație, constatările echipei de inspecție fiscală privind stabilirea, ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă de XXX lei sunt total neîntemeiate, întrucât societatea a prezentat la control documente justificative care dovedesc realitatea operațiunilor înscrise în facturile emise de cei XXX furnizori (SC xxx SRL, SC xxx SRL, SC xxx SRL, SC xxx SRL, SC xxx SRL, SC xxx SRL și SC xxx SRL), care au prestat servicii de construcții montaj pentru societatea noastră, servicii facturate ulterior de noi către beneficiarii finali ai lucrărilor de construcții montaj.

În concret, organele de inspecție fiscală nu precizează în conținutul actelor întocmite de unde rezultă suma de XXX lei

Drept urmare, solicităm anularea Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. XXX, pentru baza de impozitare.

3. În raport cu OBLIGAȚIILE IMPUSE DE LEGEA NR. 207/2015 PRIVIND CODUL DE PROCEDURĂ FISCALĂ PENTRU CONDUITA ORGANELOR FISCALE, prin principiile și regulile de conduită în administrarea creanțelor fiscale, semnalăm principalele obligații legale nesocotite de echipa care a efectuat inspecția fiscală la societatea noastră, cu consecința afectării legalității și temeiniciei actelor administrative fiscale atacate:

Echipa de inspecție fiscală nu a respectat obligația de informare a societății noastre conform art 130 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, care prevede că plătitorul/contribuabilul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală. [...]

În consecință, organele de inspecție fiscală au ajuns al concluzii greșite din punct de vedere factual, neconcordante cu realitatea, pe care sunt fundamentate măsurile de impunere atacate prin prezenta.

În concluzie, vă rugăm să constatați că pentru perioada supusă inspecției fiscale, societatea noastră a calculat și evidențiat corect obligațiile sale bugetare, fără a se sustrage de la plata sumelor legal datorate la buget, ceea ce impune exonerarea sa de la obligațiile fiscale stabilite suplimentar la inspecția fiscală și anularea actelor atacate, ca nelegale și netemeinice [...]."

II. Prin Decizia de impunere nr. xxx din xxx, Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. xxx din xxx, respectiv prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxx din xxx întocmite de către reprezentanții ai Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice xxx la S.C. xxx S.R.L. din xxx, a fost verificată taxa pe valoarea adăugată pentru perioada xxx și impozitul pe profit pentru perioada xxx, rezultând următoarele:

"[...] IMPOZITUL PE PROFIT

În perioada supusă inspecției fiscale, S.C. xxx S.R.L. a evidențiat și declarat achiziții (prestări servicii), în perioada 2012 - 2015, de la S.C. xxx S.R.L. în sumă totală de xxx lei (valoare fără TVA), de la S.C. xxx S.R.L.

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

suma totală de XXX lei (valoare fără TVA) și de la S.C. XXX S.R.L. (RO XXX) suma de XXX lei. Acești parteneri au raportat un număr mediu de salariați cuprins între 18 și 23.

Din analiza efectuată asupra informațiilor existente în bazele de date A.N.A.F. referitoare la partenerii S.C. XXX S.R.L. (CUI RO XXX), S.C. XXX S.R.L. (CUI XXX), S.C. XXX S.R.L. (CUI RO XXX), S.C. XXX S.R.L. (CUI RO XXX), S.C. XXX S.R.L. (RO XXX), S.C. XXX S.R.L. (RO XXX) și S.C. XXX S.R.L. (RO XXX) ai S.C. XXX S.R.L., asupra potențialului economic al acestor societăți (dotare tehnică, forță de muncă specializată, mijloace de lucru) de a efectua aceste lucrări, la control s-au reținut următoarele:

De la aceste societăți "prestatoare", S.C. XXX S.R.L. a înregistrat pe costuri în perioada aprilie 2012 – martie 2015, în conturile 6021 și 628 suma totală de XXX lei și a dedus TVA aferentă de XXX lei, având la bază facturi, în privința cărora s-a constatat la control că există suspiciuni asupra realității tranzacțiilor înscrise în acestea.

Această concluzie a organelor a fost întemeiată atât pe baza informațiilor existente în bazele de date gestionate de A.N.A.F., cât și a celor furnizate de instituțiile financiar-bancare, respectiv a verificărilor efectuate pe linie fiscală de către organe de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. XXX.

Astfel, atât din constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor ce au rezultat din activitatea societății XXX S.R.L. în corespondență cu cele șapte societăți "prestatoare", respectiv a partenerilor declarați de acestea din urmă ca furnizori, cât și din analiza și evaluarea tuturor informațiilor deținute în bazele de date ANAF, s-au reținut:

Referitor la lucrările și serviciile înscrise în facturile ce au menționat la rubrica furnizor S.C. XXX S.R.L.

În perioada XXX, S.C. XXX S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă și declarat achiziții de servicii, în sumă totală de XXX lei din care: XXX lei valoare fără TVA și XXX lei TVA (anexa nr. 1), având la bază un număr de XXX facturi în care la rubrica furnizor este înscris S.C. XXX S.R.L.

În facturile prezentate la control situațiile de plată anexate facturilor sunt înscrise operațiuni precum: "spălat panouri pereți...mp", "montat vată bazaltică...mp", "îndepărtare deșeuri/reziduri...mp", "montat sistem termoizolații acoperiș", etc.

S.C. XXX S.R.L. a declarat în declarația 394 livrări către S.C. XXX S.R.L. în cuantum de XXX lei (valoare fără TVA) în luna decembrie 2014 și XXX lei (valoare fără TVA) în luna martie 2015, sume ce nu pot fi corelate cu intrările de servicii evidențiate de societatea verificată.

Facem precizarea că în toate cele XXX de facturi înregistrate în evidența contabilă reprezentând achiziții de servicii, la rubrica "date privind expediția" figurează dl. XXX, același care figurează și în facturile "emise" de SC XXX SRL. [...]

Referitor la obligațiile înscrise în vectorul fiscal, precizăm următoarele:

[...]- din data de XXX, i-a fost anulat înregistrarea în scopuri de TVA, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

- în perioada XXX, societatea a figurat în Registrul persoanelor impozabile care aplică T.V.A. la încasare conform art. 156³, alin.(13) din Codul fiscal, și nu a fost niciodată înscrisă în Registrul Operatorilor Intracomunitari.

- ultimul decont de TVA a fost depus pentru trim.I 2015;

- a depus situații financiare în anul 2013 în care nu a declarat forță de muncă salariată;

- ultima declarație cod 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat", a fost depusă pentru trimestrul I 2015;

- S.C. XXX S.R.L. este declarată inactivă din data de XXX, prin Decizia nr. XXX, emisă de organul fiscal teritorial, în raza căruia acesta și-a desfășurat activitatea.

De precizat este faptul că S.C. XXX S.R.L. a făcut obiectul unui control inopinat, în perioada XXX, în urma căruia a fost încheiat Procesul verbal nr. XXX, organele de inspecție fiscală constatând următoarele:

- în urma deplasării organelor de inspecție fiscală la sediul social al S.C. XXX S.R.L. din XXX, nr. XXX, bl. XXX, județul XXX acestea au constatat că societatea nu desfășoară activitate la adresa declarată și nici nu a putut fi contactat vreun reprezentant legal al acesteia; [...]

Concluzionând, S.C. XXX S.R.L. nu a desfășurat niciodată activitatea la sediul declarat, nu a evidențiat mijloace fixe, echipamente de lucru și nu a raportat forță de muncă salariată cu care să poată executa lucrările înscrise în facturile și situațiile de plată "emise" societății XXX S.R.L.

Analiza efectuată de organele de inspecție fiscală în legătură cu tranzacțiile dintre S.C. XXX S.R.L. și S.C. XXX S.R.L. conduc la concluzia potrivit căreia realitatea operațiunilor înscrise în facturile "emise" de S.C. XXX S.R.L. nu poate fi justificată în sensul că această societate care ar fi prestat lucrări de "spălat panouri pereți...mp", "montat vată bazaltică...mp", "îndepărtare deșeuri/reziduri...mp", "montat sistem termoizolații acoperiș", nu avea posibilitatea de a efectua aceste lucrări întrucât potrivit bazelor de date gestionate de ANAF și a extraselor bancare nu deține salariați care să efectueze aceste lucrări și nici nu a subcontractat cu alte societăți cu care să fi prestat lucrările înscrise în facturi.

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

Pe cale de consecință, întrucât în facturi au fost înscrise date nereale, acestea nu pot fi considerate documente justificative, în sensul celor prevăzute de legislația în vigoare, respectiv Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la lucrările și serviciile înscrise în facturile ce au menționat la rubrica furnizor S.C. XXX S.R.L. (CUI XXX)

În perioada XXX, S.C. XXX S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă și declarat achiziții de servicii de la S.C. XXX S.R.L., în sumă de XXX lei și TVA în sumă de XXX lei (anexa nr. 2), fără ca aceasta din urmă să declare livrările.

Au fost înregistrate un număr de XXX facturi în valoare totală de XXX lei, și a exercitat drept de deducere pentru TVA în sumă de XXX lei, în care la rubrica furnizor este înscrisă denumirea "S.C. XXX S.R.L."

De menționat este faptul că, deși S.C. XXX S.R.L., nu a fost niciodată înregistrată în scopuri de TVA, facturile "emise" de aceasta societății XXX S.R.L., au înscris la rubrica "Valoare TVA" sume calculate prin aplicarea cotei TVA de 24% asupra valorii serviciilor înscrise la rubrica "denumirea serviciilor".

Facem precizarea că toate cele XXX facturi de achiziții de servicii înregistrate în evidența contabilă, la rubrica "denumirea produselor sau a serviciilor" au înscris "montat tablă cutată", "situație de plată nr... cf. contract nr. XXX", "prestări servicii cf situație de plată nr...", iar la "date privind expediția" figurează dl. XXX (persoana care figurează la numele delegatului și în cazul facturilor "emise" de S.C. XXX S.R.L.).

Menționăm că cele XXX facturi reprezentând achiziții de servicii de la S.C. XXX S.R.L., sunt însoțite de "situații de plată" în care sunt precizate numai denumirea lucrării executate, cantitatea și prețul unitar, fără însă a se preciza locația unde au fost executate aceste lucrări, manopera pentru fiecare fază execuție, personalul și zilele în care au fost executate lucrările. [...]

Analiza efectuată de organele de inspecție fiscală în legătură cu tranzacțiile dintre S.C. XXX S.R.L. și S.C. XXX S.R.L. conduc la concluzia potrivit căreia realitatea operațiunilor înscrise în facturile "emise" de S.C. XXX S.R.L. nu poate fi justificată în sensul că această societate care ar fi prestat lucrări [...] nu avea posibilitatea de a efectua aceste lucrări întrucât potrivit bazelor de date gestionate de ANAF nu deține salariați care să efectueze aceste lucrări și nici nu a subcontractat cu alte societăți cu care să fi prestat lucrările înscrise în facturi.

Pe cale de consecință, întrucât în facturi au fost înscrise date nereale, acestea nu pot fi considerate documente justificative, în sensul celor prevăzute de legislația în vigoare, respectiv Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la serviciile înscrise în facturile ce au menționat la rubrica furnizor S.C. XXX S.R.L.

În luna XXX, S.C. XXX S.R.L. a evidențiat și declarat achiziții de servicii de la S.C. XXX S.R.L. în sumă totală de XXX lei, din care XXX lei valoare fără TVA și XXX lei TVA; în evidența contabilă în baza unui număr de XXX facturi de achiziție de la furnizorul menționat, a evidențiat cheltuieli privind serviciile prestate în valoare de XXX lei și T.V.A. deductibilă în sumă de XXX lei. La rubrica "denumirea produselor", în facturi a fost înscris "prestări servicii cf. contract prospectare piață XXX".

Precizăm că, valoarea a XXX S.R.L.

La control a fost prezentat contractul nr. XXX încheiat între S.C. XXX S.R.L. (CUI RO XXX), obiectul contractului a constat în "servicii de publicitate clientului pentru produsul XXX". Nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii precum și necesitatea acestora, iar contravaloarea serviciilor nu a fost achitată S.C. XXX S.R.L.

Din consultarea bazelor de date disponibile ale A.N.A.F. au rezultat următoarele informații referitoare la S.C. XXX S.R.L.: [...]

-nu are salariați;

-situațiile financiare au fost depuse numai pentru anul 2013, în care a înscris active circulante în sumă de XXX lei din care stocuri în sumă de "zero" lei, iar la rubrica "număr mediu de salariați" nu are înscrisă nicio valoare;

-ultimul decont de TVA depus de societate este pentru trimestrul IV 2015;

-declarația cod 100 aferentă trimestrului IV 2013 (perioada în care au fost derulate tranzacțiile între cei doi parteneri), este depusă la organul fiscal, cu valoarea "zero"; precizăm deasemenea că declarațiile cod 100, au fost depuse numai pentru perioada trim.III 2013-trim.III 2014, toate fiind depuse cu "zero";

-declarația anuală cod 101 "privind impozitul pe profit" a fost depusă numai pentru anul 2014;

Astfel, având în vedere cele mai sus precizate, nu poate fi recunoscută deductibilitatea cheltuielilor în sumă de XXX lei, evidențiate de către S.C. XXX S.R.L. și nu poate fi justificat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de XXX lei.

Referitor la serviciile înscrise în facturile ce au menționat la rubrica furnizor S.C. XXX S.R.L. (CUI RO XXX)

În perioada XXX, S.C. XXX S.R.L. a înregistrat în contul contabil 628 suma totală de XXX lei (anexa nr.3) și a dedus TVA aferentă de XXX lei, în baza unui număr de XXX facturi emise de S.C. XXX S.R.L., asupra cărora există suspiciuni asupra realității tranzacțiilor înscrise în acestea (prestări servicii). [...]

În perioada supusă verificării S.C. XXX S.R.L. a evidențiat de la societatea XXX S.R.L. atât servicii privind "campanie publicitară XXX", "consultanță-prospectare piață", "studiu de piață" cât și lucrări și servicii specifice celor de construcții-montaj: demontat hală-panouri, flashinguri și confecții metalice, transport deșeuri reziduale, desfacere membrană pvc, spălat panouri, etc.

A. În luna XXX, S.C. XXX S.R.L. a evidențiat cheltuieli în sumă de XXX lei și a dedus TVA în sumă de XXX lei, în baza unui nr. de 2 (două) facturi (nr. XXX și XXX) în care este înscris "campanie publicitară XXX".

Atașat facturii nr. XXX este prezentată o anexă la contractul nr. XXX anexă ce include descrierea următoarelor produse: personalizare pixuri, mape prezentare cu buzunar, roll-up, personalizare agende, odorizant auto, grafică publicitară, tricouri polo personalizate, bannere, cu o valoare totală de XXX lei (valoare fără TVA).

Contractul de publicitate nr. XXX încheiat între S.C. XXX S.R.L. "prestator de servicii" și S.C. XXX S.R.L. "client" prevede următoarele servicii de publicitate: prospectare piață internă și/sau externă la cererea clientului, propune, dezvoltă, aplică strategii pentru toate necesitățile clientului, prospectarea pieței, supervizare corespunzătoare obținerii de rezultate eficiente în procesul de publicitate, organizează promoții de vânzare de materiale la puncte înființate în acest scop, etc.

Prin actul-aditional nr. XXX, părțile schimbă obiectul contractului în sensul că acesta îl reprezintă vânzarea-cumpărarea de materiale publicitare corespunzător "comenzilor lansate de client", prețurile fiind prezentate în oferta nr. XXX.

Prețul contractului este de XXX lei (diferit de valoarea înscrisă în factură, respectiv XXX lei, valoare fără TVA).

În Oferta nr. XXX atașată contractului nr. XXX sunt detaliate "lucrări executate" și prețuri unitare și totale pe fiecare "lucrare": panouri publicitare, publicitate on-line și media, colanțări mașini, bannere, mouse gaming inscripționat, pix parker inscripționat, genți business moderne de laptop, memory stick USB inscripționat.

Din analiza comparativă a anexei la factura nr. XXX cu Ofertele nr. XXX din XXX și XXX anexate contractului nr. XXX, se observă o neconcordanță clară, fiind vorba de "produse" diferite, nefiind posibil a fi stabilită în fapt care este realitatea operațiunilor.

B. În luna XXX, S.C. XXX S.R.L. a evidențiat cheltuieli în sumă de XXX lei și a dedus TVA în sumă de XXX lei, în baza facturii nr. XXX în care este înscris la rubrica denumirea produselor și serviciilor "consultanță-prospectare piață", fără a fi precizat un contract care să stea la baza tranzacțiilor.

C. În luna XXX, S.C. XXX S.R.L. a evidențiat cheltuieli în sumă de XXX lei și a dedus TVA în sumă de XXX lei, în baza facturii nr. XXX în care este înscris "servicii cf.contract XXX".

Serviciile facturate în baza contractului nr. XXX au reprezentat: "Studiu de piață" (așa cum prevede art.5 din contract). Societatea verificată a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală "Studiu de piață - fermă iepuri" (în fotocopie) ca parte integrantă a contractului XXX.

Din verificarea simplă pe motorul de căutare "Google" secțiunea www.plan.de.afacere.ro/modele-planuri/model-plan-de-afacere-pentru-ferma-de-cresterea-iepurilor/ a rezultat că acest studiu nu este elaborat ci este reprodus de pe internet, proprietarul acestui studiu fiind plan.de.afacere.ro, publicat în XXX, și nicidecum elaborat de S.C. XXX S.R.L.

D. În ceea ce privesc lucrările specifice de construcții montaj "facturate" de S.C. XXX S.R.L. în perioada XXX, precizăm următoarele:

În această perioadă, S.C. XXX S.R.L. a evidențiat cheltuieli în sumă de XXX lei și a dedus TVA în sumă de XXX lei, în baza unui nr. de XXX facturi în care sunt înscrise explicații precum "factura cf.contract", "utilaj deszăpezire", "situație de plată cf.ctr...", "desfacere membrană pvc";

Aferent facturilor emise au fost prezentate contracte încheiate între S.C. XXX S.R.L. - subantreprenor și S.C. XXX S.R.L.-antreprenor. Situația detaliată a contractelor este prezentată în anexa nr. 4.

Recapitulând, din verificarea așa-ziselor "situații de plată" anexate facturilor emise de S.C. XXX S.R.L. reiese în mod clar și fără echivoc că nu este detaliată valoarea manoperei pornind de la forța de muncă utilizată și valoarea acesteia, ci sunt prezentate doar tiluri de lucrări "executate", cantități și prețuri unitare/cantitatea de lucrare.

Prețul cantității de lucrări nu a fost susținut de un volum al forței de muncă utilizate coroborat cu valoarea acesteia și cu timpul efectiv lucrat (salariu tarifar/om la care se adaugă contribuții sociale aferente și nr. de ore efectiv lucrate în baza pontajelor). [...]

Din consultarea bazelor de date disponibile ale A.N.A.F. au rezultat următoarele informații referitoare la S.C. XXX S.R.L.:

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

- în perioada în care a funcționat nu a depus situații financiare, nu a depus declarația 101 privind calculul impozitului pe profit, iar ultimul decont de TVA a fost depus pentru luna XXX;

- în vectorul fiscal a raportat forță de muncă salariată, începând cu XXX;

- a înscris în declarațiile informative 394, tranzacții de tip livrare/achiziție către/de la plătitorii de TVA numai până la luna XXX;

- în declarațiile 112 privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale și a impozitului pe venit a raportat obligații de plată numai în luna XXX și în perioada XXX, astfel:

În luna XXX, contribuții sociale totale în sumă de XXX lei, aferent unui fond brut de salarii în sumă de XXX lei;

În perioada ianuarie - aprilie 2014, contribuții sociale totale în sumă de XXX lei;

Potrivit declarațiilor 205 privind impozitul reținut la sursă și câștigurile/pierderile realizate, pe beneficiari de venit, au fost raportate venituri salariale pentru următorii:

- în 2013: XXX - venit brut XXX lei

- în 2014: XXX - venit brut XXX lei

XXX - venit brut XXX lei

XXX - venit brut XXX lei (persoana care poate utiliza un certificat digital la S.C. XXX S.R.L. și S.C. XXX SRL).

S.C. XXX S.R.L. declară, în declarațiile informative cod 394, tranzacții de tip livrare/achiziție către/de la plătitorii de TVA, după cum urmează: [...]

- achiziții de bunuri și servicii în proporție de 80 % din totalul achizițiilor de la S.C. XXX S.R.L. (CUI RO XXX) și 11% din total de la S.C. XXX S.R.L., detaliat astfel: [...]

Referitor la S.C. XXX S.R.L. (CUI XXX) în calitate de "furnizor" al S.C. XXX S.R.L., facem următoarele precizări:

- are ca obiect de activitate declarat: "întreținerea și repararea autovehiculelor"- cod CAEN 4520 și este inactivă din data de XXX;

- și această societate a fost administrată tot de XXX, iar asociați au fost XXX (30%) și XXX (70%) până la data de XXX, iar din XXX, părțile sociale au fost cesionate unor cetățeni iranieni: XXX acesta din urmă fiind și administrator.

Potrivit datelor înscrise în declarațiile 394, această societate a funcționat aparent normal până în anul 2012 (ex: declară în anul 2011 achiziții de XXX lei și livrări de XXX lei). Începând cu anul 2012 începe să declare sume foarte mari de la contribuabilul inactiv S.C. XXX S.R.L. XXX lei și totdată declară livrări către societăți din domeniul comerțului cu ridicata al legumelor și fructelor: S.C. XXX S.R.L. - XXX lei, S.C. XXX S.R.L. - XXX lei și S.C. XXX S.R.L. - XXX lei.

În condițiile în care S.C. XXX S.R.L. declară achiziții de la un contribuabil "inactiv" S.C. XXX S.R.L. și livrări către societăți care activează în domeniul comerțului cu ridicata al fructelor și legumelor (aceleași ca și cele declarate de S.C. XXX S.R.L.), nu poate fi reținută ca fiind reală activitatea desfășurată de aceasta. Mai mult, după derularea așa-ziselor "tranzacții" cu societățile sus menționate, această societate este cesionată unor cetățeni XXX și ulterior devine inactivă.

În acest fel sunt întărite constatările potrivit cărora S.C. XXX S.R.L., nu avea posibilitatea subcontractării la rândul său a serviciilor și lucrărilor contractate cu S.C. XXX S.R.L.

Referitor la tranzacțiile derulate prin conturile bancare de către S.C. XXX S.R.L., conform informațiilor furnizate de instituțiile financiar-bancare la care aceasta are deschise conturi:

În perioada 2012-2014, S.C. XXX S.R.L. a încasat de la diverse societăți suma de XXX lei, din care au fost efectuate retrageri în numerar de la ATM, ghișeu și plăți diverse cu cardul în sumă de XXX lei, precum și plăți către o anume societate XXX S.R.L. (CUI XXX) cu titlu de "avans factură" și "plată factură" în sumă totală de XXX lei.

Din analiza extraselor de cont furnizate de unitățile bacare: XXX, singura activitate a societății a fost încasarea de sume de la diverse societăți și apoi fie retragerea acestora în numerar fie plata către o anume societate XXX S.R.L.

În perioada XXX, S.C. XXX S.R.L. a achitat suma totală de XXX lei societății XXX S.R.L. cu explicațiile "avans factură" și "plată factură".

[...] Din analiza tuturor informațiilor existente în bazele de date ANAF, reiese că societatea XXX S.R.L. a fost utilizată doar ca o societate interpusă, care nu a evidențiat și declarat veniturile încasate de la S.C. XXX S.R.L.

Din totalul sumelor încasate de XXX lei, ponderea o dețin cele încasate de la: S.C. XXX S.R.L. (XXX lei), S.C. XXX S.R.L. (XXX lei), S.C. XXX S.R.L. (XXX lei), S.C. XXX S.R.L. (XXX lei), S.C. XXX S.R.L. (XXX lei), S.C. XXX S.R.L. (fosta XXX S.R.L. - XXX lei).

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

Din totalul sumelor astfel încasate societatea XXX S.R.L. a efectuat:

-plăți în sumă totală de XXX lei către S.C. XXX S.R.L. cu titlu de "avans factură" și "plată factură"; (din contul XXX);

-retrageri numerar de la ATM XXX suma totală de XXX lei (ATM XXX), cu frecvența de câteva zile între retrageri; sumele retrase sunt cuprinse între XXX și XXX lei/retragere, în perioada XXX; (cont XXX);

-retrageri numerar de la diverse ATM-uri din XXX, suma totală de XXX lei, în perioada XXX din contul XXX;

-retrageri în numerar în sumă de XXX lei, efectuate de împuternicit XXX, în perioada XXX, cu următoarele explicații: "restituire împrumut", "avans salarii", "diverse plăți Ord. XXX din contul XXX;

-retrageri în numerar în sumă de XXX lei (în perioada XXX) din contul XXX, cu explicația "recuperare împrumut asociat" și "restituire cf.ctr.împrumut XXX...";

-retrageri și plăți diverse la POS (suma de XXX lei) de către XXX, din contul XXX; (în: XXX -retragere numerar XX lei, "restituire împrumut firmă"; XXX - retragere numerar XXX lei, "restituire împrumut firmă, ctr. XXX";

-retrageri cu titlu de "salariu" XXX lei, de către XXX (XXX lei) și XXX (XXX lei), în perioada XXX, cu precizarea că în vectorul fiscal S.C. XXX S.R.L. s-a înregistrat ca plătitor de obligații salariale începând cu data de XXX;

-plăți cu cardul din contul XXX în sumă de XXX lei, în perioada XXX, reprezentând bunuri uz personal (ex. XXX, etc.);

Mai mult, din analiza operațiunilor bancare derulate de S.C. xxx S.R.L. cu S.C. xxx S.R.L. a rezultat că, sumele încasate de la aceasta au fost retrase de împuternicitul pe cont d-na XXX în numerar, [...]

Concluzionând, din analiza sumelor raportate prin declarația informativă 394 de către firma XXX S.R.L., precum și a informațiilor furnizate de unitățile bancare reiese că această societate a creat doar aparența funcționării ca o societate comercială cu comportament adecvat, în fapt a fost utilizată pentru încasarea unor sume și apoi redirecționarea acestora fie către o societate cu comportament fiscal inadecvat de tip "fantomă" (S.C. XXX S.R.L.), fie retragerea acestora în numerar și nicidecum pentru a desfășura activitate de "consultanță sau prospectare a pieței" sau lucrări în domeniul construcțiilor-montaj.

Referitor la serviciile înscrise în facturile ce au menționat la rubrica furnizor S.C. xxx S.R.L. (CUI RO xxx)

În perioada XXX, S.C. xxx S.R.L. a înregistrat în contul contabil 628 "cheltuieli cu servicii prestate de terți" în sumă totală de XXX lei și a dedus TVA aferentă de XXX lei, în baza unui număr de XXX facturi emise de S.C. xxx S.R.L. (anexa nr. 5), asupra cărora nu a fost posibilă justificarea realității lucrărilor și serviciilor înscrise în acestea.

În facturile prezentate la control sunt menționate "situații de plată cf. contract nr..." și sunt anexate la acestea.

La rubrica numele delegatului este înscris dl. XXX (CNP XXX), persoană care a figurat salariat la S.C. xxx S.R.L. în anul 2013, potrivit informațiilor din bazele de date ANAF.

S.C. xxx S.R.L. a prezentat, la control, un număr de XXX contracte, din care XXX contracte de subantrepriză și XXX de execuție de lucrări, după cum urmează: [...]

Precizăm că, în toate contractele prezentate nu sunt prevăzute prețuri ferme ale acestora.

Referitor la modul de aplicare efectivă a clauzelor contractuale facem următoarele precizări:

-deși în contractul nr. XXX, la art.3 "Valoarea contractului" se precizează că "situația de lucrări se va face bilunar", iar "plata se va face în termen de 10 zile de la acceptarea lor", facturile emise de S.C. xxx S.R.L. însoțite de "situații de plată" în baza acestui contract au o frecvență aproape zilnică și sunt achitate în numerar în aceeași zi; în acest sens, exemplificăm: fact. XXX în valoare de XXX lei, fact. XXX în valoare de XXX lei, fact. XXX în valoare de XXX lei și fact. XXX în valoare de XXX lei.

Și în cazul contractului nr. XXX având ca obiect: "lucrări de montare structură metalice și panouri fotovoltaice pe acoperișul depozitului logistic SME, situat în comuna XXX, la art.5 sunt prevăzute următoarele clauze: "constructorul va emite factura însoțită de situațiile de lucrări în original la valoarea pontajului zilnic confirmat" și "situațiile de lucrări se vor face pe baza pontajului zilnic confirmat de antreprenor".

Cu ocazia acțiunii de inspecție fiscală nu au fost prezentate "pontaje zilnice confirmate de antreprenor" așa cum prevăd clauzele contractuale. [...]

Mai mult, deși în situațiile de plată emise de S.C. xxx S.R.L. nu este detaliată o valoare a manoperei facturate, în situațiile de plată emise de S.C. xxx S.R.L. beneficiarului final al lucrărilor "montat panouri fotovoltaice", în speță S.C. xxx S.R.L., se regăsesc "total cheltuieli salariați" cu rubricile: "plată/zi", "contribuții stat/zi" și "nr zile" și "total = (plată/zi + contribuții stat/zi) x nr.zile" [...]

Din verificarea efectuată atât asupra valorilor înscrise în facturile emise de S.C. xxx S.R.L. cât și asupra sumelor declarate de aceasta, potrivit bazelor de date A.N.A.F., s-au reținut următoarele aspecte:

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

Serviciile facturate de S.C. XXX S.R.L. societății XXX S.R.L. au fost la o valoare mult superioară cheltuielilor cu forța de muncă declarată de S.C. XXX S.R.L. prin declarațiile 112 privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale și a impozitului pe venit, ponderea obligațiilor salariale în totalul sumelor facturate de S.C. XXX S.R.L. variind de la 6,29 % până la 45 %.

Astfel, în perioada XXX, S.C. XXX S.R.L. a declarat contribuții sociale și impozit pe venit în cuantum de XXX lei, aferent unui fond de salarii brut în sumă totală de XXX lei, față de valoarea serviciilor facturate în cuantum de XXX lei (valoare fără TVA). Ponderea cheltuielilor cu salariile și contribuțiile aferente personalului angajat al S.C. XXX S.R.L. a fost de numai 19% din totalul sumelor facturate acesteia.

Întrucât societatea XXX S.R.L. nu a depus bilanțuri contabile, nu a evidențiat venituri și cheltuieli, nu a fost posibilă identificarea mijloacelor de lucru necesare desfășurării activității.

Rezultă astfel că, pentru valoarea cheltuielilor totalizând XXX lei evidențiate de S.C. XXX S.R.L., reprezentând servicii facturate de S.C. XXX S.R.L. nu a fost posibilă justificarea realității acestora (forța de muncă utilizată, perioadele în care angajații au prestat serviciile, salariul tarifar și contribuțiile aferente per om, etc.). [...]

Din analiza tuturor documentelor prezentate de societate precum și a informațiilor deținute din bazele de date ANAF a rezultat că această societate a funcționat ca o societate interpusă într-un lanț de tranzacționare între S.C. XXX S.R.L. și societăți cu un comportament fiscal inadecvat, precum S.C. XXX S.R.L. și S.C. XXX S.R.L., iar dl. XXX, nu a administrat, în fapt, societatea XXX S.R.L., acesta deținând calitatea de salariat la S.C. XXX S.R.L. în perioada supusă analizei.

Referitor la lucrările și serviciile înscrise în facturile ce au menționat la rubrica furnizor S.C. XXX S.R.L.

[...] În luna XXX, S.C. XXX S.R.L., a înregistrat în evidența contabilă un număr de XXX facturi în valoare totală de XXX lei, din care TVA în sumă de XXX lei, "emise" de S.C. XXX S.R.L. și achitate integral cu numerar.

Menționăm că cele XXX facturi reprezentând achiziții de bunuri (materiale) și servicii de la S.C. XXX S.R.L., sunt însoțite de "situații de lucrări" în care sunt precizate numai denumirea lucrării executate, u.m., cantitatea, preț unitar manoperă și preț unitar materiale, fără însă a se preciza locația unde au fost executate aceste lucrări, ce materiale au fost folosite, personalul și zilele în care au fost executate lucrările, etc. [...]

Astfel, având în vedere cele mai sus prezentate, și anume, faptul că tranzacțiile derulate între S.C. XXX S.R.L., în calitate de beneficiar și S.C. XXX S.R.L., în calitate de executant (furnizor al serviciilor), nu au fost recunoscute ca și livrări de către furnizor, lipsa documentelor justificative, respectiv procese-verbale de recepție, devize de lucrări în care să se precizeze manopera pentru fiecare fază de execuție, rapoarte de lucru în care să se precizeze zilele în care au fost executate lucrările, personalul care a executat lucrările, dat fiind faptul că potrivit vectorului fiscal, societatea furnizoare nu este plătitoare de impozit pe salarii și contribuții aferente drepturilor salariale, ridică suspiciuni în ceea ce privește realitatea lucrărilor și serviciilor înscrise în facturi.

Pentru a da aparența unor "tranzacții" reale, și anume că bunurile și serviciile achiziționate de la S.C. XXX S.R.L. au fost ulterior livrate societății XXX SRL, societatea verificată, a coroborat contractul de achiziții de servicii nr. XXX încheiat cu SC XXX SRL, cu Contractul de execuție lucrări refacere hidroizolație nr. XXX, încheiat cu S.C. XXX S.R.L., acesta din urmă în calitate de beneficiar al lucrărilor executate de S.C. XXX S.R.L.

Din analiza efectuată asupra datelor înscrise în contractul de execuție lucrări refacere hidroizolație nr. XXX, încheiat cu S.C. XXX S.R.L., organele de inspecție fiscală au reținut faptul că acesta este similar contractului nr. XXX, încheiat cu S.C. XXX S.R.L., [...]

Analizând prin comparație situațiile de lucrări anexate facturilor "emise" de SC XXX SRL și devizul ofertă atașat contractului nr. XXX, s-a constatat o neconcordanță între categoriile de lucrări "achiziționate" de SC XXX SRL în relația cu SC XXX SRL și cele "livrate" de SC XXX SRL societății XXX SRL, ceea ce conduce la concluzia că prestările de servicii "achiziționate" prin contractul nr. XXX, cu termen de execuție 10 zile (XXX), nu fac obiectul contractului nr. XXX, cu termen de execuție XXX zile (XXX).

Astfel, având în vedere cele prezentate, sumele reprezentând achiziții de bunuri și servicii înscrise în facturile având ca emitent societatea XXX SRL și înregistrate în evidența contabilă pe costuri, la control au fost considerate nedeductibile.

Referitor la bunurile, lucrările și serviciile înscrise în facturile ce au menționat la rubrica furnizor S.C. XXX S.R.L.

În perioada XXX, SC XXX SRL a înregistrat în evidența contabilă și declarat achiziții de servicii de la S.C. XXX S.R.L. în sumă totală de XXX lei, (anexa nr.7) din care TVA în sumă de XXX lei, astfel:

-în luna XXX, factura nr. XXX, reprezentând achiziții de bunuri (profile metalice și panouri sandwich) în sumă totală de XXX lei, din care TVA în sumă de XXX lei, valoare achitată prin bancă;

-în luna XXX, un număr de XXX facturi, reprezentând achiziții de bunuri și servicii în sumă totală de XXX lei din care TVA în sumă de XXX lei, valoare achitată cu numerar.

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

Facem precizarea că toate cele XXX facturi reprezentând achiziții de bunuri și servicii având ca emitent S.C. XXX S.R.L., sunt în xerocopie, lipsind exemplarul original, iar la rubrica "Date privind expediția" nu există informații. [...]

Precizăm de asemenea că, cele XXX facturi reprezentând achiziții de bunuri (materiale) și servicii de la S.C. XXX S.R.L., sunt însoțite de "situații de lucrări" în care sunt precizate numai denumirea lucrării executate, u.m., cantitatea, preț unitar manoperă și preț unitar materiale, fără însă a se preciza locația unde au fost executate aceste lucrări, ce materiale au fost folosite, personalul și zilele în care au fost executate lucrările și nu sunt semnate de beneficiar (S.C. XXX S.R.L.).

Referitor la obligațiile înscrise în vectorul fiscal, precizăm următoarele: [...]

-ultima declarație D394, "Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național" este depusă pentru trimestrul III 2013, cu o pondere de 91% a achizițiilor de bunuri /servicii de la SC XXX SRL, societate cu un comportament fiscal inadecvat;

- este declarată inactivă de organele de inspecție fiscală, din data XXX, data la care i-a fost anulată și înregistrarea în scopuri de TVA. [...]

Astfel, având în vedere cele prezentate, sumele reprezentând achiziții de bunuri și servicii înscrise în facturile având ca emitent societatea XXX S.R.L. și înregistrate în evidența contabilă pe costuri, la control au fost considerate nedeductibile.

Astfel, în documentele primare, facturi "emise" de cele XXX societăți au fost înscrise date nereale, iar înregistrarea acestora pe costuri și TVA deductibilă, nu poate fi luată în considerare de organele de inspecție fiscală, întrucât aceste operațiuni înscrise în documente nu sunt efectuate cu respectarea Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la achizițiile de servicii evidențiate pe bază de facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii

Așa cum am prezentat detaliat anterior la subcapitolele referitoare la achizițiile de bunuri, lucrări și servicii înregistrate de S.C. XXX S.R.L., de la S.C. XXX S.R.L., S.C. XXX S.R.L., S.C. XXX S.R.L., S.C. XXX S.R.L., S.C. XXX S.R.L., S.C. XXX S.R.L. și S.C. XXX S.R.L. în perioada XXX, societatea a diminuat baza impozabilă cu contravaloarea achizițiilor de bunuri, lucrări și servicii de la aceste societăți în sumă totală de XXX lei (anexa nr. 8) și a dedus TVA în sumă de XXX lei, pe bază de facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii și pentru care societatea nu a justificat cu documentele legale dreptul de deducere al cheltuielilor cu serviciile "achiziționate" și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, așa cum vom prezenta detaliat în continuare: [...]

În consecință, având în vedere toate aspectele prezentate mai sus, la control a rezultat că facturile înregistrate în evidența contabilă a S.C. XXX S.R.L. de la furnizorii sus-menționați nu îndeplinesc calitatea de document justificativ potrivit prevederilor art. 6, alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv serviciile în cuantum total de XXX lei, sumă ce reprezintă contravaloarea lucrărilor și serviciilor "executate" de S.C. XXX S.R.L., S.C. XXX S.R.L., S.C. XXX S.R.L., S.C. XXX S.R.L., S.C. XXX S.R.L., S.C. XXX S.R.L. și S.C. XXX S.R.L., nu sunt în concordanță cu realitatea, întrucât așa cum am prezentat anterior, societatea verificată nu a putut face dovada cu documente justificative asupra prestării efective în totalitate a lucrărilor în cauză de către aceste societăți.

Consecința fiscală a acestor deficiențe a fost încadrarea cheltuielilor cu bunurile și serviciile în sumă totală de XXX lei ca fiind nedeductibile fiscal, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de XXX lei. [...]

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [...]

Totodată, prin exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturi ce conțin date eronate, ce nu corespund realității în ceea ce privește denumirea bunurilor/serviciilor și a "furnizorilor" menționați în acestea, așa cum am prezentat anterior, S.C. XXX S.R.L. a încălcat prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Anul 2012

Rezultatul net al exercițiului raportat de către societate în declarația anuală de impozit pe profit a fost pierdere în sumă de XXX lei, iar rezultatul fiscal înscris la rd. 36 și rd. 41 din declarație, a constat în pierdere fiscală în cuantum de XXX lei (anexa nr. 9), rezultată din influențarea pierderii contabile cu cheltuieli nedeductibile în sumă de XXX lei.

În declarația de impozit pe profit, societatea verificată a raportat venituri totale în cuantum de XXX lei și cheltuieli totale de XXX lei.

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

Societatea a evidențiat cheltuieli în sumă de XXX lei, privind lucrări și servicii rezultate din înregistrarea operațiunilor de achiziții de la furnizorii S.C. XXX S.R.L. și S.C. XXX S.R.L.; contribuabilul nu a putut justifica cu documentele legale realitatea achizițiilor de servicii înscrise în facturile "emise" de furnizorii menționați, așa cum a fost prezentat detaliat la subcapitolul Referitor la achizițiile de servicii evidențiate pe bază de facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii din prezentul raport. [...]

Profitul impozabil stabilit la control este în sumă de XXX lei (anexa nr.10), determinat prin influențarea pierderii contabile în sumă de XXX lei cu cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de XXX lei. Aferent profitului impozabil stabilit la control a fost calculat un impozit pe profit în cuantum de XXX lei.

Anul 2013

[...] Urmare inspecției fiscale, a fost stabilit pentru anul 2013 un profit impozabil în sumă de XXX lei, cu XXX lei mai mult față de profitul impozabil calculat și declarat de societate de XXX lei, fiind consecința faptului că societatea a înregistrat pe costuri în contul contabil 628 suma totală de XXX lei (anexa nr. 8), înscrisă în facturi având ca emitente firmele S.C. XXX S.R.L., S.C. XXX S.R.L., S.C. XXX S.R.L., S.C. XXX S.R.L., S.C. XXX S.R.L., S.C. XXX S.R.L. și S.C. XXX S.R.L., pentru care contribuabilul nu a putut justifica cu documentele legale realitatea achizițiilor de servicii înscrise în aceste facturi [...]

Urmare celor prezentate, la control a fost stabilit la XXX un profit impozabil în sumă de XXX lei și un impozit pe profit datorat în sumă de XXX lei, cu o diferență suplimentară de XXX lei față de impozitul declarat de societate (anexa nr. 10).

Anul 2014

[...] Deficiența constatată este consecința faptului că societatea a înregistrat pe costuri în contul contabil 628 suma totală de XXX lei (anexa nr. 9), înscrisă în facturi având ca emitente firmele S.C. XXX S.R.L. și S.C. XXX S.R.L., pentru care, în timpul controlului contribuabilul nu a putut justifica cu documentele legale realitatea achizițiilor de servicii înscrise în aceste facturi, [...]

Anul 2015

[...] Din analiza documentelor prezentate, rezultă că, datele înscrise în declarația anuală de impozit pe profit (cod 101) nu concordă cu datele înscrise în bilanșa de verificare întocmită la XXX și cu cele înscrise în registrul de evidență fiscală.

În categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, societatea a înscris în registrul de evidență fiscală: impozit pe profit XXX lei, majorări și penalități XXX lei și alte cheltuieli XXX lei (cont 6588 - cheltuieli care nu au la bază documente justificative)

Facem precizarea că, deși impozitul pe profit în cuantum de XXX lei, a fost evidențiat în contabilitate, acesta nu a fost declarat la organul fiscal.

Similar anului XXX, societatea a evidențiat cheltuieli în sumă de XXX lei, privind lucrări și servicii rezultate din înregistrarea operațiunilor de achiziții a căror realitate nu poate fi susținută, de la furnizorul S.C. XXX S.R.L. Prin considerarea acestora ca fiind deductibile la calculul rezultatului fiscal, au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea rezultatului fiscal aferent anului XXX după cum urmează:

Profit contabil (SC cont., 121"):	XXX lei;
Cheltuieli nedeductibile, societate:	XXX lei;
Din care, cheltuieli nedeductibile,	
Stabilite de inspecția fiscală:	XXX lei;
Profit impozabil:	XXX lei;
Impozit pe profit control:	XXX lei.

Întrucât în anul XXX, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală raportată de societate în sumă de XXX lei și au stabilit impozit pe profit suplimentar, în anul XXX acesteia nu i s-a mai acordat dreptul la recuperarea acesteia în același cuantum.

În categoria cheltuielilor nedeductibile societatea a înscris la rd. 35 din declarația anuală 101 "total cheltuieli nedeductibile" suma de XXX lei, iar în registrul de evidență fiscală suma de XXX lei.

Prin neincluderea cheltuielilor în sumă de XXX lei (XXX lei – XXX lei), evidențiate de societate în contul 6588 "alte chelt.de exploatare" în categoria celor nedeductibile fiscal la calculul rezultatului fiscal, societatea verificată a încălcat prevederile art.19, alin. (1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare[...]

Trimestrul I 2016

Potrivit registrului de evidență fiscală întocmit de societate pentru perioada ianuarie - martie 2016, situația se prezintă astfel:

- venituri totale: XXX lei;

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

- cheltuieli totale: XXX lei;
- profit contabil: XXX lei.

Societatea a stabilit pentru această perioadă un profit impozabil în sumă de XXX lei, stabilit prin majorarea profitului contabil în valoare de XXX lei cu cheltuieli nedeductibile fiscal în cuantum de XXX lei.

Aferent profitului impozabil astfel determinat, S.C. XXX S.R.L. a calculat și evidențiat un impozit pe profit în sumă totală de XXX lei.

Acest impozit calculat și evidențiat nu a fost declarat prin declarația cod 100, organului fiscal teritorial.

Prin nedeclararea impozitului pe profit în sumă de XXX lei, societatea verificată a încălcat prevederile art. 41, alin.(1) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, [...]

În concluzie, la control s-a stabilit pentru perioada 2012-trim.I 2016 impozit pe profit suplimentar în sumă totală de XXX lei, detaliat pe ani fiscali :

- Anul 2012: XXX lei
- Anul 2013: XXX lei
- Anul 2014: XXX lei
- Anul 2015: XXX lei
- Trim. I 2016: XXX lei

2. Taxa pe valoarea adăugată

Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.02.2012 – 31.03.2016.

Din controlul efectuat prin sondaj asupra actelor și documentelor puse la dispoziție de societate, cât și din informațiile extrase din bazele de date proprii A.N.A.F., au rezultat următoarele: [...]

TVA deductibilă

În perioada XXX, S.C. XXX S.R.L. a dedus prin deconturile de TVA o taxă în sumă totală de XXX lei (anexa nr. 11).

Față de TVA deductibilă declarată de societate în intervalul analizat în sumă de XXX lei, la control s-a stabilit o taxă deductibilă în sumă XXX lei, cu XXX lei mai puțin (anexa nr. 12), fiind consecința următoarei deficiențe:

La control s-a constatat faptul că societatea și-a exercitat în mod nejustificat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de XXX lei (anexa nr. 12), înscrisă în facturi ce conțin date eronate, ce nu corespund realității în ceea ce privește denumirea bunurilor și serviciilor și a "furnizorilor" menționați în acestea, așa cum am prezentat detaliat la subcapitolul Referitor la achizițiile servicii evidențiate pe bază de facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii din prezentul raport. [...]

Diminuarea la control a TVA deductibilă evidențiată de societate, s-a efectuat în baza prevederilor art. 145, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 134², alin.(1) din Codul fiscal [...]

Întrucât așa cum a fost detaliat anterior, referitor la achizițiile de la societățile S.C XXX S.R.L. (CUI RO XXX), S.C. XXX S.R.L. (CUI XXX), S.C. xxx S.R.L. (CUI RO XXX), S.C. xxx S.R.L. (CUI RO XXX), S.C. xxx S.R.L. (RO xxx), S.C. xxx S.R.L. (RO xxx) și S.C. xxx S.R.L. (RO xxx), pentru care societatea verificată nu a prezentat facturi, care să dețină calitatea de document justificativ, potrivit art. 6 alin. 1 și 2 din Legea contabilității, prin care să se facă dovada realității efectuării operațiunilor la care se referă, rezultă că societatea nu dovedește realitatea faptului generator și, pe cale de consecință, a dreptului de deducere asupra TVA în sumă totală de XXX lei.

Prin exercitarea de către S.C. XXX S.R.L. a dreptului de deducere asupra TVA în sumă de XXX lei, au fost încălcate prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile Titlului VI, pct. 46, alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Temeiul legal avut în vedere de organul de inspecție fiscală la stabilirea diferenței suplimentare de TVA în cuantum de XXX lei a constat și în precizările art. 118, alin. (5) din legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

TVA de plată/rambursat

În perioada XXX, S.C. XXX S.R.L. a raportat prin deconturile lunare de TVA o taxă de plată în sumă totală de XXX lei și o taxă de rambursat de XXX lei, rezultând o valoare a TVA de plată în sumă de XXX lei (XXX lei – XXX lei) - anexa nr. 11.

Față de TVA de plată declarată de societate în perioada XXX, la control a fost stabilită o taxă de plată în sumă de XXX lei, cu XXX lei (anexa nr. 12) mai mult, care provine din neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de XXX lei, așa cum am prezentat detaliat în cuprinsul raportului. [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de xxx lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de xxx lei, precum și la pierderea fiscală în sumă totală de xxx lei

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă în perioada 2012 - 2015, în conturile de cheltuieli deductibile, suma de xxx lei în baza unor facturi fiscale emise de xxx societăți prestatoare și anume: xxx

Astfel, referitor la impozitul pe profit aferent anului 2012, petenta a înregistrat în baza facturilor primite, în conturile de cheltuieli deductibile respectiv contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", suma de xxx lei reprezentând achiziții de lucrări și servicii de la furnizorii S.C. xxx S.R.L. și S.C. xxx S.R.L. fără a dispune de documente justificative din care să rezulte necesitatea și realitatea serviciilor prestate.

Ca urmare, organele de control au diminuat pierderea contabilă înregistrată de societate în sumă de xxx lei cu cheltuielile nedeductibile în sumă de xxx lei stabilind un profit impozabil în sumă de xxx lei, cu un impozit pe profit suplimentar în sumă de xxx lei, calculul acestuia fiind evidențiat în anexa 10 a raportului de inspecție fiscală contestat.

În anul 2013, societatea a înregistrat pe costuri în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", suma de xxx lei în baza facturilor emise de S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L., fără a dispune de documente legale prin care să justifice necesitatea și realitatea serviciilor înscrise în facturi.

Ca urmare, organele de control au majorat profitul impozabil înregistrat de societate în sumă de xxx lei cu cheltuielile nedeductibile în sumă de xxx lei stabilind un profit impozabil în sumă de xxx lei, cu un impozit pe profit suplimentar în sumă de xxx lei, calculul acestuia fiind evidențiat în anexa 10 a raportului de inspecție fiscală contestat.

Referitor la anul 2014, societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", suma de xxx lei în baza facturilor emise de S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L., fără a dispune de documente legale și fără a justifica necesitatea și realitatea serviciilor.

Ca urmare, organele de control au diminuat pierderea contabilă înregistrată de societate în sumă de xxx lei cu cheltuielile nedeductibile în sumă de xxx lei stabilind un profit impozabil în sumă de xxx lei, cu un impozit pe profit suplimentar în sumă de xxx lei, calculul acestuia fiind evidențiat în anexa 10 a raportului de inspecție fiscală contestat.

În anul 2015, societatea a înregistrat pe costuri suma de xxx lei reprezentând lucrări și servicii facturate de S.C. xxx S.R.L., fără a justifica cu documente necesitatea și realitatea serviciilor.

Totodată, s-a constatat că societatea a diminuat în mod nelegal rezultatul fiscal în sumă de xxx lei cu pierderea fiscală din anii anteriori în sumă de xxx lei întrucât aceasta a fost luată în considerare de organele de inspecție fiscală în anul 2014.

Ca urmare, organele de control au majorat rezultatul fiscal înregistrat de societate cu cheltuielile nedeductibile în sumă de xxx lei stabilind un profit impozabil în sumă de xxx lei, cu un impozit pe profit suplimentar în sumă de xxx lei, calculul acestuia fiind evidențiat în anexa 10 a raportului de inspecție fiscală contestat.

Astfel, considerând că societatea nu a prezentat documente justificative în susținerea prestațiilor înscrise în facturile de achiziție iar operațiunile respective sunt nereale, în conformitate cu dispozițiile art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că respectivele cheltuieli sunt nedeductibile și au majorat baza impozabilă cu suma de xxx lei și au calculat un **impozit pe profit suplimentar în sumă de xxx lei**.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, prin înregistrarea achizițiilor de bunuri, lucrări și servicii de la furnizorii S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L. și S.C. xxx S.R.L. pe bază de facturi fiscale care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii și pentru care societatea nu a justificat cu documentele legale dreptul de deducere al cheltuielilor în perioada 2012 - 2015, a declarat o pierdere fiscală nelegală în sumă totală de xxx lei.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală, în urma reconsiderării tranzacțiilor efectuate de aceasta cu respectivii furnizori, în baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **au diminuat pierderea fiscală cu suma de xxx lei** (xxx lei aferentă anului 2012, xxx lei aferentă anului 2014 și xxx lei aferentă anului 2015) întocmind *Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. xxx din xxx.*

Prin contestația formulată contribuabilul nu este de acord cu măsurile dispuse de organele de control, susținând că serviciile i-au fost prestate iar facturile de achiziție de la cele xxx societăți au fost înregistrate în evidența contabilă și îndeplinesc condiția de document justificativ în conformitate cu dispozițiile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991.

În drept, referitor la impozitul pe profit, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 19 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, care precizează următoarele:

"(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."

Totodată, **pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează că:

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență dintre veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri.

De asemenea, sunt aplicabile dispozițiile **art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, care precizează:

"(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 faca dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, dup caz, potrivit normelor;"

coroborat cu prevederile **pct. 44 din H.G. nr. 44/2005** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

"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 actelor normative sus menționate, se reține că nu sunt deductibile 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.

De asemenea, potrivit actelor normative sus menționate, înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit.

În speță, sunt aplicabile și prevederile **art.21 alin.(4) lit. m) din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(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,”

coroborate cu **pct.48 din Normele metodologice** de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

“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 prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, neîndeplinirea uneia din aceste condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile **art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

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

Astfel, organele de inspecție fiscală 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.

Totodată, **art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

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

Din actele normative sus menționate se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea atât a persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat cât și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

În raport cu aceste reglementări legale, rezultă că orice operațiune se înregistrează în contabilitate în baza unui document justificativ, iar cheltuielile sunt deductibile numai în baza unui document justificativ care trebuie să conțină elementele expres prevăzute de lege a fi completate.

Totodată, conform prevederilor **pct.2 și pct.3** din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile prevăzute în O.M.E.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, text în vigoare începând cu data de 01.01.2011:

“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;

- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;

- numărul documentului și data întocmirii acestuia;

- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);

- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;

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

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document **justificativ** numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz."

Conform prevederilor menționate, se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să cuprindă elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală contestat, reiese:

- achizițiile S.C. xxx S.R.L. de la S.C. xxx S.R.L. în sumă totală de xxx lei, din care xxx lei valoare fără TVA și xxx lei TVA, au la bază doar facturi (în număr de xxx) și așa-zise "situații de plată" care nu îndeplinesc condițiile legale pentru a fi considerate documente justificative, respectiv prestațiile menționate în acestea: "spălat panouri pereți...mp", "montat vată bazaltică...mp", "îndepărtare deșeuri/reziduri...mp", "montat sistem termoizolații acoperiș" nu puteau fi executate deoarece din baza de date a ANAF și a extraselor bancare prezentate de instituții bancare reiese că societatea nu a evidențiat mijloace fixe, echipamente de lucru, nu a avut salariați care să efectueze aceste lucrări și nici nu a subcontractat lucrările altor societăți.

De asemenea, se reține că furnizorul a fost declarat inactiv din data de xxx, prin Decizia nr. xxx emisă de organul fiscal teritorial, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, respectiv nu a depus deconturi de TVA și declarația cod 100 (ultimul decont TVA și declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat cod 100 au fost depuse pentru trim.I 2015).

Mai mult, din verificarea achizițiilor și livrărilor cuprinse în declarațiile informative cod 394 depuse s-a constatat că acestea nu corespund cu cele declarate de S.C. xxx S.R.L.

Totodată, societatea a făcut obiectul unui control inopinat, organele de control constatând prin procesul verbal nr. xxx, faptul că societatea nu desfășoară activitate la adresa declarată și nici nu a putut fi contactat vreun reprezentant legal al acesteia;

- achizițiile S.C. xxx S.R.L. de la S.C. xxx S.R.L. în sumă de xxx lei și TVA în sumă de xxx lei, au la bază facturi care nu îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate documente justificative, respectiv facturile au înscrise la rubrica TVA sume calculate prin aplicarea cotei de TVA de 24% asupra serviciilor înscrise în rubrica "denumirea serviciilor", în condițiile în care furnizorul nu a fost niciodată înregistrat în scopuri de TVA.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile înscrise în facturi și anume: "montat tablă cutată", "situație de plată nr... cf.contract nr. xxx", "prestări servicii cf situație de plată nr...", nu puteau fi executate întrucât din verificarea bazei de date a ANAF a reieșit că furnizorul nu dispune de salariați care să efectueze aceste lucrări și nici nu a subcontractat lucrările respective.

Mai mult, din verificarea situațiilor de plată întocmite pentru cele xxx facturi emise de S.C. xxx S.R.L s-a constatat că acestea nu conțin locația unde s-au executat lucrările, manopera, precum și personalul care a efectuat lucrările și zilele în care au fost efectuate.

- achizițiile S.C. xxx S.R.L de la S.C. xxx S.R.L. în sumă totală de xxx lei, din care xxx lei valoare fără TVA și xxx lei TVA, în baza a două facturi fiscale, nu au la bază documente justificative, respectiv documente care să ateste prestarea efectivă a serviciilor, precum și necesitatea acestora, iar contravaloarea serviciilor nu a fost achitată.

Astfel, din verificarea bazei de date a ANAF a reieșit că furnizorul nu dispune de salariați, nu a declarat livrările către petentă prin declarația informativă cod 394, nu a depus deconturi

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

de TVA și declarația privind impozitul pe profit cod 100 (ultimul decont TVA a fost depus pentru trim.IV 2015 iar declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat cod 100, pentru trim.IV 2013 când s-au derulat tranzacțiile între cei doi parteneri, a fost depusă cu valoarea zero).

- cu privire la achizițiile S.C. xxx S.R.L. de la S.C. xxx S.R.L., în sumă de xxx lei și TVA în sumă de xxx lei, înscrise în xxx facturi fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu au la baza documente justificative pentru a se putea stabili prestarea efectivă a serviciilor.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli în luna xxx, suma de xxx lei și a dedus TVA în sumă de xxx lei în baza a două facturi fiscale fără a prezenta documente justificative din care să reiasă prestarea efectuată.

În legătură cu acest aspect, s-a constatat că deși facturile aveau înscrise ca obiect "*campanie publicitară xxx*" respectiv prestări de servicii de publicitate, din contractele și actele adiționale prezentate au reieșit alte servicii, care au condus la modificarea obiectului și valorii contractului în condițiile în care valoarea înscrisă în facturi a rămas aceeași din contractul inițial.

Totodată, s-a constatat că în aceeași lună, petenta a înregistrat pe cheltuieli suma de xxx lei și a dedus TVA în sumă de xxx lei în baza unei facturi fiscale fără a prezenta documente justificative din care să reiasă prestarea efectuată, respectiv contractul care a stat la baza tranzacției.

În luna xxx societatea a evidențiat cheltuieli în sumă de xxx lei și a dedus TVA în sumă de xxx lei în baza unei facturi reprezentând "servicii conform contract xxx", în justificarea cărora societatea a prezentat în fotocopie un document intitulat "Studiu de piață – fermă iepuri" reprodus de pe Internet.

Referitor la lucrările de construcții montaj facturate de S.C. xxx S.R.L. în baza a xxx facturi fiscale în perioada xxx, organele de inspecție au constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de xxx lei și a dedus TVA în sumă de xxx lei fără a dispune de documente justificative în sensul că, din verificarea așa ziselor situații de plată anexate facturilor, s-a constatat că acestea nu conțin detaliat valoarea manoperei efectuată, existând diferențe foarte mari între valoarea acesteia și personalul care a efectuat lucrările.

Mai mult, din verificarea bazei de date a ANAF s-a constatat că achizițiile nu sunt justificate legal întrucât furnizorul S.C. xxx S.R.L. nu a depus situațiile financiare anuale, nu a depus declarația 101 privind calculul impozitului pe profit, iar ultimul decont de TVA a fost depus pentru luna xxx.

De asemenea, s-a constatat că declarațiile informative cod 394 privind livrările efectuate au fost depuse doar până la xxx iar din declarațiile depuse privind forța de muncă reiese utilizarea doar a 1-2 persoane în perioada xxx.

În ceea ce privește sumele încasate și plătite de S.C. xxx S.R.L. în perioada 2012-2014, din analiza informațiilor existente în baza de date a ANAF s-a constatat că furnizorul respectiv a încasat de la diverse societăți suma de xxx lei (S.C. xxx S.R.L.- xxx lei, S.C. xxx S.R.L.- xxx lei, S.C. xxx S.R.L. - xxx lei, S.C. xxx S.R.L. - xxx lei, S.C xxx S.R.L.- xxx lei, S.C. xxx S.R.L- fosta xxx S.R.L.- xxx lei), din care a efectuat retrageri în numerar și plăți cu cardul în sumă de xxx lei, precum și plăți către societatea xxx S.R.L. cu titlu de "avans factură" și "plată factură" în sumă totală de xxx lei.

Referitor la societatea xxx S.R.L. s-a constatat că a fost utilizată doar ca o societate interpusă, aceasta neevidențind și nedeclarând veniturile încasate de la S.C. xxx S.R.L.

- achizițiile S.C. xxx S.R.L. de la S.C. xxx S.R.L. în sumă de xxx lei și TVA în sumă de xxx lei au la bază facturi însoțite doar de situații de plată și parțial de contracte, care nu îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate documente justificative, fiind identificate o serie de neconcordanțe.

Mai mult, din verificarea situațiilor de plată întocmite pentru cele xxx facturi emise de S.C. xxx S.R.L. s-a constatat că acestea sunt completate sumar, nu conțin detaliată valoarea manoperei iar din consultarea bazei de date a ANAF a reieșit că este inactivă din data de xxx, a depus situații financiare cu cifra zero în anii 2014, 2015, ultimul decont de TVA a fost depus

pentru luna xxx, nu a depus declarația 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2013 iar singurul beneficiar care a declarat livrări a fost S.C. xxx S.R.L.

- achizițiile S.C. xxx S.R.L. de la S.C. xxx S.R.L. în sumă de xxx lei, din care TVA în sumă de xxx lei, au la bază un număr de xxx facturi însoțite de situații de lucrări, din care nu rezultă locația unde au fost executate lucrările, ce materiale au fost folosite, personalul și zilele în care au fost efectuate lucrările. Contractul prezentat nu poartă semnătura celor două părți contractante.

Mai mult, din analiza bazei de date ANAF a rezultat că societatea xxx S.R.L. are sediul social în xxx, are ca obiect de activitate "Creșterea ovinelor și caprinelor", nu are și nu a avut vreodată salariați, tranzacțiile derulate cu petenta nu au fost recunoscute ca și livrări de către furnizor.

- achizițiile S.C. xxx S.R.L. de la S.C. xxx S.R.L. în sumă de xxx lei, din care TVA în sumă de xxx lei, au la bază un număr de xxx facturi prezentate în xerocopie, lipsind exemplarul original.

Factura privind achiziția de materiale nu conține toate datele obligatorii și nu a fost însoțită de avizul de însoțire a marfii. Cele xxx facturi reprezentând achiziții de materiale și servicii sunt însoțite de situații de lucrări din care însă nu rezultă locația unde au fost efectuate lucrările, ce materiale au fost folosite, personalul și zilele în care au fost executate lucrările. Contractul prezentat nu poartă semnătura celor două părți contractante.

Deficiențele constatate pe fiecare "furnizor" în parte au fost prezentate pe larg în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. xxx din xxx (pag.3 – pag.18).

Așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de xxx lei fără să prezinte documente justificative prin care să facă dovada realității și necesității serviciilor achiziționate, fapt pentru care, în baza art. 21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările, au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

În aceste condiții, referitor la susținerea societății potrivit careia: *"serviciile achiziționate de noi și facturate ulterior beneficiarilor finali au fost dincolo de orice dubii efectiv prestate. Sub acest aspect toate documentele justificative deținute de societatea noastră au fost puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală, care a avut o abordare superficială, fără să procedeze la constatări complete asupra situației fiscale reale în conformitate cu disp.art.6 alin1 și art.7 alin 3 din Codul de procedură fiscală la inspecția fiscală"*, se rețin următoarele:

Organul de soluționare a contestației reține că petenta se limitează la a face simple afirmații considerând că serviciile achiziționate au fost efectuate, dar în susținere nu prezintă niciun document din care să reiasă executarea efectivă a acestora, pentru a putea beneficia de deductibilitatea cheltuielilor conform art.19 alin. (1) și art.21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, așa cum s-a menționat anterior, în cazul operațiunilor desfășurate cu cei xxx furnizori, se reține că societatea a prezentat facturi fiscale - cu excepția furnizorului xxx S.R.L. pentru care s-au prezentat doar facturi în xerocopie, dar nu a pus la dispoziție documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor înscrise în facturi. Societățile "furnizoare" nu dețineau bază materială și forță de muncă calificată, necesare efectuării serviciilor facturate, există neconcordanțe majore între situațiile de lucrări aferente "achizițiilor" de bunuri și servicii și cele aferente livrărilor efectuate de petentă, nu au fost respectate întocmai clauzele contractuale, cronologia derulării operațiunilor economice (achiziții – livrări servicii) – toate acestea conduc la concluzia că operațiunile au fost create artificial.

În lipsa documentelor justificative, organele de inspecție au analizat informațiile obținute din baza de date a ANAF, au efectuat verificări operative și au solicitat informații de la alte instituții, fiind respectate întocmai prevederile art. 6 și art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

În speță sunt aplicabile și dispozițiile art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

De asemenea, în speță devin incidente și dispozițiile art.276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 276. - (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. [...]."

Drept urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au reconsiderat tranzacțiile și au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal, în baza prevederilor art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. f) și lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, deoarece S C xxx S.R.L. a utilizat documente care nu reflectă operațiuni reale și nu poate confirma realitatea tranzacțiilor, înregistrând facturi și contracte fără suport economic.

În concluzie, față de situația de fapt mai sus explicitată, susținerea petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece la dosarul contestației nu a depus niciun document pentru a putea demonstra faptul că achizițiile cuprinse în facturile emise de cei xxx furnizori sus-menționați și înregistrate în evidența contabilă pe cheltuieli deductibile au fost efectiv realizate.

Referitor la solicitarea petentei de anulare a *Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. xxx din xxx*, prin care a fost majorată baza impozabilă privind impozitul pe profit cu suma de xxx lei, se rețin următoarele:

Așa cum rezultă din anexa 9 și 10 la Raportul de inspecție fiscală contestat, și așa cum s-a prezentat în situația de fapt, în anul 2012 societatea a înregistrat o pierdere fiscală în sumă de xxx lei, ca urmare a înregistrării pe cheltuieli deductibile a sumei de xxx lei reprezentând prestări servicii înscrise în facturile fiscale emise de furnizori pentru care nu s-au prezentat documente justificative.

În anul 2014 societatea a înregistrat o pierdere fiscală în sumă de xxx lei ca urmare a înregistrării pe cheltuieli deductibile a sumei de xxx lei reprezentând prestări servicii înscrise în facturile fiscale emise de furnizori pentru care nu a prezentat documente justificative.

Totodată, în anul 2015 societatea a înregistrat o pierdere fiscală în sumă de xxx lei ca urmare a diminuării rezultatului fiscal cu pierderea fiscală din anii anteriori (în condițiile în care aceasta a fost luată în considerare de organele de control la anul 2014) și cheltuielile nedeductibile în sumă de xxx lei reprezentând prestării servicii nejustificate cu documente.

Astfel, se reține că societatea a înregistrat în perioada verificată o pierdere fiscală nejustificată în sumă de xxx lei.

Așa cum s-a arătat mai sus, având în vedere că petenta nu a prezentat documente în justificarea prestațiilor cuprinse în facturile furnizorilor, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală, în urma reconsiderării tranzacțiilor în baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au diminuat pierderea fiscală cu suma de xxx lei întocmind *Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. xxx din xxx*.

Se reține că suma de xxx lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală se regăsește în cuprinsul sumei de xxx lei ce reprezintă contravaloarea lucrărilor și serviciilor facturate de S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L. și S.C. xxx S.R.L. pentru care societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor întrucât nu a prezentat documente justificative, și nicidecum nu constituie o obligație fiscală suplimentară.

Așadar, susținerea petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit careia: *"[...] Echipa de inspecție fiscală nu a respectat obligația de informare a societății noastre conform art 130 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, care prevede că plătitorul/contribuabilul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală."*, se rețin următoarele:

Conform prevederilor art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(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.

Față de prevederile legale mai sus citate, din Raportul de inspecție fiscală contestat, existent în copie la dosarul cauzei, se reține faptul că reprezentantului societății i-au fost solicitate informații, notă explicativă, documente justificative cu privire la aspectele ce au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare față de bugetul de stat.

De asemenea, se reține că administratorul societății - xxx a refuzat să semneze declarația pe propria răspundere din care să rezulte că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate și a renunțat la punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale prin adresa nr. xxx din data de xxx, depusă la registratura A.J.F.P. xxx.

Totodată, se rețin și precizările organelor de inspecție fiscală din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, potrivit cărora: *"[...] întrucât chiar în timpul desfășurării inspecției fiscale societatea a adus în completare o serie de documente (contracte, situații de plată, procese verbale de recepție, studiu de piață fermă iepuri referitoare la relația derulată cu SC xxx SRL în vederea justificării așa-ziselor operațiuni derulate cu această societate. [...]"*

În consecință, dreptul la informare și apărare al societății nu a fost îngădit sub nicio formă.

Mai mult, acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, fapt pentru care afirmația petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale incidente cauzei, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru cheltuielile nedeductibile în sumă de xxx lei care au condus la stabilirea de **impozit pe profit în sumă de xxx lei** și la **diminuarea pierderii fiscale cu suma de xxx lei**.

2. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de xxx lei

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă la trim. I din anul 2016 un profit impozabil în sumă de xxx lei, cu un impozit pe profit în sumă de xxx lei, dar care nu a fost declarat la organul fiscal prin formularul cod 100.

Prin urmare, în conformitate cu dispozițiile art.41 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de xxx lei, calculul acestuia fiind evidențiat în anexa 10 a raportului de inspecție fiscală contestat.

Prin contestația formulată petenta solicită anularea impozitului pe profit în sumă de xxx, susținând că a fost stabilit fără temei legal.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile **art.113 din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

"ART. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) *Inspeția 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.*

(2) *În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la: [...]*

b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului; [...]*

i) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal; [...]."*

Astfel, 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 pentru perioada supusă inspecției fiscale menționată în avizul de inspecție fiscală.

De asemenea, în speță sunt aplicabile și următoarele prevederi din **Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"ART. 93 Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

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

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

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

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

ART. 95 Decizia de impunere [...]

(4) *Declarația de impunere întocmită potrivit art. 102 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia. [...]*

ART. 101 Obligația depunerii declarației fiscale

Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal sau altor legi speciale, la termenele stabilite de acestea. [...]

ART. 102 Forma și conținutul declarației fiscale

(1) *Declarația fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal.*

(2) *În declarația de impunere contribuabilul/plătitorul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.*

(3) *Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentantul legal ori împuternicitul acestuia."*

Potrivit **art. 41 alin. (1) din Legea nr. 227/2015** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 41 Declararea și plata impozitului pe profit

(1) *Calculul, declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I-III. [...]."*

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

Așadar, declarația de impozit pe profit se depune la organul fiscal până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I-III, fiind obligația contribuabilului/plătitorului să completeze declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

Având în vedere că societatea nu a declarat în perioada supusă inspecției fiscale, impozitul pe profit aferent trim. I 2016 înregistrat în evidența sa fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect obligații fiscale suplimentare în sumă de xxx lei reprezentând impozit pe profit, drept pentru care **contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de xxx lei

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2012 – 2015 societatea a dedus în mod nejustificat TVA în sumă de xxx lei înscrisă în facturile emise de cei xxx furnizori menționați la punctul 1 din prezenta decizie, drept pentru care, considerând că facturile de achiziție nu îndeplinesc condițiile de document justificativ iar operațiunile respective sunt nereale, în conformitate cu dispozițiile art. 11 alin. (1), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au diminuat TVA dedusă de societate cu suma de xxx lei.

Prin contestația formulată contribuabilul nu este de acord cu măsurile dispuse de organele de control, susținând că facturile de achiziție de la cele xxx societăți au fost înregistrate în evidența contabilă și îndeplinesc condițiile de document justificativ cerute de dispozițiile art. 155 din Codul fiscal.

În drept, sunt incidente prevederile **art.145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare – aplicabile până la data de 31 decembrie 2015:

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

a) operațiuni taxabile".

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, care a efectuat achizițiile.

Totodată, potrivit **art.146** din același act normativ:

"Art. 146. - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 [...];"

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155.

Deci, în conformitate cu aceste prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau care urmează să-i fie prestate de o altă persoană impozabilă, orice persoană impozabilă trebuie să justifice acest drept cu factura, care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare.

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

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

Astfel, 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.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile **art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform căruia, prevederi ce se regăsesc și la art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Având în vedere aceste prevederi legale, rezultă că organele de inspecție fiscală 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 economicului 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 sensul că 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.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia: *"deținem facturi în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, respectiv acestea conțin informațiile conform cerințelor acestui articol și constituie, deci documente justificative pentru deducerea TVA"*, se rețin următoarele:

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei înscrisă în facturile emise de S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx n S.R.L., S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L. și S.C. xxx S.R.L. având în vedere că facturile înregistrate în evidența contabilă a petentei nu au la bază operațiuni reale, operațiunile înregistrate având scopul diminuării obligațiilor bugetare, respectiv a TVA – așa cum am arătat pe larg la punctul 1 din prezenta decizie.

Or, în acest caz, pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt reale, dreptul de deducere a TVA se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract, așa cum rezultă și din Decizia nr.1325/2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, unde s-a reținut faptul că: *"urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate"*, precum și faptul că *"efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate"*.

Astfel, rezulta că persoana impozabila care solicită exercitarea dreptului de deducere trebuie să probeze cu documente efectuarea corespunzătoare a serviciului având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

În speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit căroră:

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

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

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

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

Așadar, 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, așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală reținute la punctul 1 din prezenta decizie, achizițiile de la cei xxx furnizori sunt cuprinse în facturi fiscale care nu îndeplinesc condițiile de formă și fond și nu au la bază documente justificative.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține faptul că societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative pentru a putea demonstra faptul că serviciile înscrise în facturi au fost efectiv prestate, limitându-se a menționa doar că deține facturi fiscale.

Or, se reține faptul că deși nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor și totodată folosirea acestora pentru nevoile firmei, respectiv pentru a fi destinate realizării de operațiuni taxabile, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor.

În aceste condiții, susținerea societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece la dosarul contestației nu a depus niciun document prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze faptul că achizițiile cuprinse în facturile de la cei xxx furnizori sus-menționați și înregistrate în evidența contabilă sunt efective și reale.

Prin urmare, simplul fapt că societatea deține facturi pentru achiziția de bunuri și servicii nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a TVA, aceasta trebuind să dovedească faptul că bunurile și serviciile achiziționate au fost reale și au fost utilizate pentru operațiunile sale taxabile.

Întrucât, așa cum s-a arătat la pct.1 din prezenta decizie, nici cu ocazia inspecției fiscale și nici pe parcursul soluționării căii administrative de atac, societatea nu a justificat cu documente realitatea achizițiilor, rezultă că în mod legal organelor de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor și nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de xxx lei.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia: *"[...] în abordarea și argumentarea soluției organelor de inspecție fiscală privind anularea dreptului nostru de deducere a TVA în sumă de xxx lei, este ignorată jurisprudența CJUE în materie de TVA - de care autoritățile fiscale naționale trebuie să țină seama [...]"*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei din următoarele motive:

Jurisprudența europeană, respectiv Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau prestări de servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv

realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiilor taxabile.

În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept e invocat fraudulos sau abuziv, așa cum rezultă, spre exemplu, din Hotărârea Fini H – C32/03; Axel Kittel și Recolta Recycling – C439/04 și C440/04; Mahageben Kft și Peter David – C80/2011 și C-142/2011; Bonik Eood C-285/11.

Din analiza cu atenție a Raportului de inspecție fiscală nr. xxx din xxx se constată că dreptul de deducere a TVA în sumă de xxx lei a fost refuzat la inspecția fiscală în raport cu elementele obiective prezentate pe larg la pag.3 – pag.18.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că prin contestație nu se aduc argumente prin care să fie combătute constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de xxx lei.**

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de **S.C. xxx S.R.L.** din xxx, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. xxx din xxx*, acte administrativ fiscale emise de A.J.F.P. xxx, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015, se

D E C I D E:

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de xxx lei, reprezentând:

- xxx lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- xxx lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- xxx lei - diminuare pierdere fiscală.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.