



DECIZIA NR. 103019/12.10.2020

privind soluționarea contestațiilor formulate de
Societatea X S.R.L. Iași, înregistrate inițial la Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, respectiv sub nr.X și reînregistrate la
această instituție sub nr.X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Serviciul Juridic din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X, asupra reluării procedurii de soluționare a contestațiilor formulate de **Societatea X S.R.L. Iași**, CUI RO X, nr. de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului Iași JX, cod CAEN 7022 "Activități de consultanță pentru afaceri și management", cu sediul în municipiul Iași, b-dul X nr.X, spațiu comercial nr.X, bloc X, etaj X, județul Iași, administrator procurator X și reprezentant convențional avocat X, cu sediul ales pentru comunicarea actelor la Societatea Civilă de Avocați „X” din municipiul Iași, B-dul X, nr.X, bloc X, parter, județul Iași, conform Împuternicire avocațială seria ISX.

Prin adresa înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava sub nr.X, petenta depune, prin avocat X, contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV X, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S lei taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, prin adresa înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, petenta depune, prin avocat Irina Iacob, contestație împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, pentru suma de **S lei**, reprezentând:

- S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin Decizia nr.X , Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a dispus suspendarea soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV X, până la soluționarea Sesizării penale nr.X, adresată Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași, pentru suma totală de S lei, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S lei taxa pe valoarea adăugată,

și a respins ca neîntemeiată contestația formulată de petentă pentru suma totală de S lei, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S lei taxa pe valoarea adăugată.

Prin Decizia nr.X, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a dispus suspendarea soluționării contestației formulate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, astfel:

-până la soluționarea Sesizării penale nr.X8, adresată Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași, pentru suma totală de S lei, reprezentând: S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit și S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată, nedeclarate sau declarate incorect, obligații stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii de impunere;

-până la soluționarea cu titlu definitiv a acțiunii ce formează obiectul Dosarului nr. X aflat pe rolul Tribunalului Iași, pentru suma de S lei, reprezentând: S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit și S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată, nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

Împotriva Deciziei privind soluționarea contestației nr.X, petenta formulează acțiune în instanță, iar prin Sentința nr.X din data de 18.12.2019, Tribunalul Iași admite acțiunea formulată de **Societatea X S.R.L. Iași** și *“Anulează decizia de soluționare a contestației nr.X emisă de DGRFP Iași cu privire la punctul 1 al deciziei privind soluția de suspendare a contestației pentru suma de S lei, și obligă organul fiscal la soluționarea în cale administrativă a contestației formulate.”*

Prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X, Serviciul Juridic din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava ne transmite o copie după decizia definitivă nr.X, pronunțată de Curtea de Apel Iași, în dosarul nr.X, privind **Societatea X S.R.L. Iași**, prin care a fost respins ca nefondat recursul formulat de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași împotriva Sentinței nr.X a Tribunalului Iași.

Prin adresa nr.X, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Iași să-i comunice care este stadiul soluționării Sesizării penale nr.X formulată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava pe numele contestatoarei.

Prin adresa nr.X din data de 09.09.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, Parchetul de pe lângă Tribunalul Iași ne transmite că Sesizarea penală nr.X, formulată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, a fost înregistrată sub nr.X și că în prezent dosarul se află în lucru la Inspectoratul de Poliție Județean Iași-Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.

Având în vedere cele de mai sus și ținând seama de faptul că, așa cum rezultă de pe site-ul instanțelor de judecată, Dosarul nr. X aflat pe rolul Tribunalului Iași are termen de judecată în data de 29.09.2020, organul de soluționare a contestației va relua procedura de soluționare a contestației pentru următoarele sume:

-suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S lei taxa pe valoarea adăugată,

stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-SV X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV X, de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava;

-suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată,

stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.272 alin.2 lit.a) și d) și art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se va investi cu soluționarea contestațiilor formulate de **Societatea X S.R.L. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-SV X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- SV X, de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S lei taxă pe valoarea adăugată

și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași pentru suma de **S lei**, reprezentând:

- S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I.Societatea X S.R.L. Iași formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-SV X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- SV X, de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând: S lei impozit pe profit și S lei taxă pe valoarea adăugată susținând următoarele:

Referitor la:

-tranzacțiile efectuate cu Societatea X S.R.L., constând în activitate de campanie publicitară/promovare reprezentând distribuire de materiale publicitare aferent cărora organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei și TVA fără drept de deducere în sumă de S lei;

-tranzacțiile efectuate cu Societatea X S.R.L. aferent cărora organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei și TVA fără drept de deducere în sumă de S lei;

-tranzacțiile efectuate cu Societatea XL S.R.L. aferent cărora organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei și TVA suplimentar în sumă de S lei,

petenta consideră că constatările organelor de inspecție fiscală sunt nelegale, deoarece nu se face vinovată de neconcordanțele existente între sumele declarate de societate și partenerii săi, în condițiile în care pentru justificarea tranzacțiilor efectuate, există factură fiscală, contract comercial, documente care au făcut dovada desfășurării operațiunilor în cauză, iar în ceea ce privește campaniile de publicitate în cauză se susține că există acordul X.

Faptul că furnizorul furnizorului a avut un comportament fiscal neadecvat nu înseamnă că operațiunile comerciale desfășurate se încadrează în categoria unor operațiuni fictive, pentru care s-au stabilit diferențele suplimentare, motivat și de faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă bonurile de consum aferente materialelor promoționale, motive pentru care consideră că organele de inspecție fiscală au dat dovadă de exces de putere definit de dispozițiile legii contenciosului administrativ.

Având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au vizat numai taxa pe valoarea adăugată dedusă, societatea consideră că a fost încălcat principiul neutralității, nefăcându-se o corelare cu TVA colectată și achitată la bugetul de stat la momentul vânzării bunurilor pentru care s-a

efectuat campania de publicitate, invocând în acest sens jurisprudența europeană, respectiv Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene dată în afacerea Halifax, prin care s-a pronunțat în sensul că *“tranzacțiile în cauză, deși destinate doar să conducă la obținerea unui avantaj fiscal pentru persoanele impozabile implicate, fără vreun alt obiectiv economic, constituie livrări de bunuri sau prestări servicii ce pot fi calificate drept activități economice în sens comunitar.”*

De asemenea, se mai invocă și cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahageben kft împotriva Nemzeti Adó-és Vámhivatal Del -dunántúli și Peter David împotriva lui Nemzeti Adó-és Vámhivatal Eszak-alföldi, prin care s-a statuat că beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței, potrivit căreia, *“trebuie să se stabilească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de un furnizor sau de un alt operator în amonte,”* motive pentru care solicită anularea actelor contestate cu consecința anulării obligațiilor fiscale principale stabilite prin acestea.

În ceea ce privește penalitățile de nedeclarare, stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, petenta susține că împotriva Deciziei nr.X s-a formulat contestație (două dosare) la instanța de contencios administrativ, considerând că soluția de suspendare duce la blocarea abuzivă a soluționării contestației, ca urmarea interpretării abuzive a prevederilor art.277 alin.1 lit.a) din Codul de procedură fiscală, care s-ar aplica *“numai în situația în care determinarea corectă a situației fiscale ar presupune administrarea de mijloace de probă inaccesibile organului fiscal (însă accesibile celui penal) atunci se așteaptă soluția în cadrul procedurii penale,”* motiv pentru care decizia de impunere este executată silit, pentru că subiectului fiscal îi este interzis accesul la justiție pentru a contesta decizia de impunere înainte de a avea o soluție la contestația administrativă, fiind emise astfel și decizii de impunere cu privire la accesorii calculate la o bază de impunere contestată în mod legal.

II.Urmarea inspecției fiscale efectuate la Societatea X S S.R.L. Iași, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-SV X, în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X prin care s-au stabilit diferențe suplimentare în sumă totală de S lei, reprezentând: impozit pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, stabilită după cum urmează:

Urmarea verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli cu achizițiile de bunuri și servicii de promovare/publicitate

nedeductibile fiscal, în sumă de S lei, efectuate în perioada ianuarie 2017-decembrie 2017, din care:

- S lei achiziții efectuate de la Societatea X S.R.L.;
- S lei achiziții efectuate de la Societatea X S.R.L.

Referitor la achizițiile efectuate de la Societatea X S.R.L. :

Societatea X S S.R.L. Iași a încheiat cu Societatea X S.R.L. în calitate de furnizor, Contractul cadru de furnizare servicii de marketing și promovare nr.X din 01.04.2017, în baza căruia în perioada mai 2017 – decembrie 2017 a înregistrat în evidența contabilă în contul 623 “*Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate*” suma de S lei, iar în contul 628 “*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*” suma de S lei, deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, sume aferente unui număr de 13 facturi emise de Societatea X S.R.L., în valoare totală de S lei și TVA aferentă în suma de S lei, după cum urmează:

- *factura nr. PS X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei*, reprezentând: “*servicii conform contract nr. X/01.04.2017 si anexa X/15.05.2017*”.

Anexa la contract reprezintă de fapt avizul de însoțire a mărfii în care sunt menționate următoarele produse sau servicii;

- ore manoperă promovare = 410 ore;
- manoperă auxiliară = 50 ore;
- transport = 1 buc;
- pliante ofertă = 5.000 buc;
- pixuri = 1.000 buc;
- brelocuri = 2.000 buc;
- baterii externe = 400 buc;
- umbrele = 400 buc.

- *factura nr. X19.05.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei* reprezentând: “*servicii conform contract nr. X/01.04.2017 si anexa X/19.05.2017*”.

Anexa la contract reprezintă avizul de însoțire a mărfii în care sunt menționate următoarele produse sau servicii:

- ore manoperă promovare = 410 ore;
- manoperă auxiliara = 50 ore;
- transport = 1 buc;
- pliante ofertă = 5.000 buc;
- pixuri = 1.000 buc;
- brelocuri = 2.000 buc;
- baterii externe = 400 buc;
- umbrele = 400 buc.

- *factura nr. X/22.05.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei*, reprezentând: “*servicii conform contract nr. X/01.04.2017 si anexa X/22.05.2017*”.

Anexa la contract reprezintă avizul de însoțire a mărfii în care sunt menționate următoarele produse sau servicii;

- ore manoperă promovare = 250 ore;
- manoperă auxiliara = 30 ore;
- transport = 1 buc;
- pliante ofertă = 3.000 buc;
- pixuri = 900 buc;
- brelocuri = 900 buc;
- baterii externe = 250 buc;
- umbrele = 250 buc.

- *factura nr. X/15.06.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând: "servicii conform contract nr. X/01.04.2017 și anexa X/15.06.2017".*

Anexa la contract reprezintă avizul de însoțire a mărfii în care sunt menționate următoarele produse sau servicii:

- ore manoperă promovare = 753 ore;
- manoperă auxiliara = 105 ore;
- transport = 1 buc;
- pliante ofertă = 11.000 buc;
- pixuri = 2.500 buc;
- brelocuri = 2.500 buc;
- baterii externe = 450 buc;
- umbrele = 480 buc.

- *factura nr. X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând: "servicii conform contract nr.X 01.04.2017 și anexa new bis X".*

Anexa la contract reprezintă avizul de însoțire a mărfii în care sunt menționate următoarele produse sau servicii;

- ore manoperă promovare = 250 ore;
- manoperă auxiliară = 30 ore;
- transport = 1 buc;
- pliante oferta = 3.000 buc;
- pixuri = 900 buc;
- brelocuri = 900 buc;
- baterii externe = 250 buc;
- umbrele = 250 buc.

- *factura nr. X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând: "servicii conform contract nr. X și anexa new X".*

Anexa la contract reprezintă avizul de însoțire a mărfii în care sunt menționate următoarele produse sau servicii:

- ore manoperă promovare = 550 ore;
- manoperă auxiliară = 105 ore;
- transport = 1 buc;
- pliante ofertă = 11.000 buc;
- pixuri = 2.500 buc;
- brelocuri = 2.500 buc;
- șepci = 550 buc;

- selfie stik = 600 buc;
- tricouri = 550 buc.

- *factura nr. INTER X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând: "servicii conform contract nr. X și anexa nr. X".*

Anexa la contract reprezintă de fapt avizul de însoțire a mărfii în care sunt menționate următoarele produse sau servicii;

- ore manoperă promovare = 720 ore;
- manoperă auxiliara = 150 ore;
- transport = 1 buc;
- pliante ofertă = 12.000 buc;
- pixuri = 2.800 buc;
- brelocuri = 2.800 buc;
- șepci = 600 buc;
- selfie stik = 620 buc;
- tricouri = 600 buc.

- *factura nr. PS X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând: "servicii conform contract nr. X și anexa nr. X".*

Anexa la contract reprezintă avizul de însoțire a mărfii în care sunt menționate următoarele produse sau servicii;

- ore manoperă promovare = 680 ore;
- manoperă auxiliară = 100 ore;
- transport = 1 buc;
- pliante ofertă = 12.000 buc;
- pixuri = 2.800 buc;
- brelocuri = 2.800 buc;
- șepci = 550 buc;
- selfie stik = 600 buc;
- tricouri = 550 buc.

- *factura nr. X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând: "servicii conform contract nr. X și anexa nr. X".*

Anexa la contract reprezintă de fapt avizul de însoțire a mărfii în care sunt menționate următoarele produse sau servicii:

- ore manoperă promovare = 550 ore;
- manoperă auxiliară = 110 ore;
- transport = 1 buc;
- pliante ofertă = 3.000 buc;
- galeți plastic = 2.000 buc;
- brelocuri = 2.800 buc;
- șepci = 550 buc;
- selfie stik = 600 buc;
- tricouri = 600 buc.

- *factura nr. X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei reprezentând: "servicii conform contract nr. X și anexa nr. X".*

Anexa la contract reprezintă avizul de însoțire a mărfii în care sunt menționate următoarele produse sau servicii:

- ore manoperă promovare = 700 ore;
- manoperă auxiliară = 100 ore;
- transport = 1 buc;
- pliante ofertă = 11.000 buc;
- pixuri = 3.000 buc;
- brelocuri = 3.000 buc;
- șepci = 550 buc;
- selfie stik = 600 buc;
- tricouri = 550 buc.

- *factura nr. X în valoare de S lei și TVA aferentă în sumă de S lei, reprezentând: "servicii conform contract nr. X și anexa new X7".*

Anexa la contract reprezintă avizul de însoțire a mărfii în care sunt menționate următoarele produse sau servicii:

- ore manoperă promovare = 690 ore;
- manoperă auxiliară = 80 ore;
- transport = 1 buc;
- pliante ofertă = 10.000 buc;
- pixuri = 3.000 buc;
- brelocuri = 3.000 buc;
- șepci = 550 buc;
- selfie stik = 600 buc;
- tricouri = 550 buc.

- *factura nr. X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând: "servicii conform contract nr. X și anexa nr. X".*

Anexa la contract reprezintă avizul de însoțire a mărfii în care sunt menționate următoarele produse sau servicii:

- ore manoperă promovare = 450 ore;
- manoperă auxiliara = 100 ore;
- transport = 1 buc;
- pliante oferta = 6.000 buc;
- galeți plastic = 2.000 buc;
- brelocuri = 2.800 buc;
- șepci = 600 buc;
- cizme cauciuc = 600 buc;
- impermeabile = 600 buc.

- *factura nr.X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând: "servicii conform contract nr. X și anexa new X".*

Anexa la contract reprezintă avizul de însoțire a mărfii în care sunt menționate următoarele produse sau servicii:

- ore manoperă promovare = 745 ore;
- manoperă auxiliară = 80 ore;
- transport = 1 buc;
- pliante ofertă = 12.000 buc;

- pixuri touch = 3.000 buc;
- turta dulce = 3.000 buc;
- căciulițe = 700 buc;
- manuși cu touch = 600 buc;
- impermeabile = 600 buc.

Din analiza facturilor și avizelor de expediție organul de inspecție fiscală a constatat că rubricile privind expedierea nu sunt completate cu numele delegatului, date de identificare, cu ce mijloc de transport au fost expediate, nu există semnatura de primire pe factură/aviz.

Din analiza Contractului nr.X încheiat cu Societatea X S.R.L. și a Contractului de Franciză fn/02.11.2026 încheiat cu X S.A., organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea de campanie publicitară/promovare facturată de către Societatea X S.R.L., constând în distribuirea de materiale publicitare, nu a fost autorizată de X S.A. în calitate de francizor, nu există documente justificative care să ateste existența mărcii X pe materialele publicitare și pentru care contribuabilul verificat nu a prezentat comenzi de lucru, care este documentația, oferta de preț înscrisă în contractul menționat, locul unde a fost desfășurată activitatea de promovare, acordul Francizorului privind autorizările produselor ce urmau să fie achiziționate, etc.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că **Societatea XS S.R.L. Iași** nu poate demonstra că a respectat instrucțiunile X, că achizițiile de bunuri și servicii efectuate de Societatea X S.R.L. au fost autorizate/recunoscute anterior de către X, în condițiile în care acesta va furniza *“cataloge, pliante și materiale publicitare referitoare la Produse și Servicii, precum și alte activități...”*.

În susținerea tranzacției de promovare, **Societatea XS S.R.L. Iași** nu a prezentat:

- anexele la contract din care să rezulte care au fost comenzile;
- o hotărâre a consiliului de administrație cu privire la necesitatea achiziționării acestor materiale și servicii;
- acordul privind inițiativele și campaniile publicitare, chiar dacă sunt promovate de Francizat pe cheltuiala sa, ce trebuiau să fie autorizate anterior de către X;
- comenzi, grafice stabilite de către părți pentru produsele/serviciile achiziționate, perioadele de promovare, locul prestării activității de promovare, justificarea orelor privind promovarea, etc;
- dovada verificării conformității produselor, specificații tehnice agreeate, detalierea serviciilor și materialelor folosite;
- notificarea scrisă a achizitorului privind persoanele împuternicite pentru efectuarea recepției, testelor și inspecțiilor, iar prin Nota explicativă din 10.10. 2018, împuternicitul societății d-nul Hizan Cristinel a declarat că *„in cazul X acestia prestau direct activitatea de promovare fara a mai trece materialele promotionale prin gestiunea noastra si la sfirsitul lunii se facea o*

analiza a activitatii in baza careia se completa anexa cu detalierea serviciilor si materialelor folosite pentru emiterea facturii”.

Din verificarea bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală cu privire la Societatea X S.R.L., CUI X , s-a constatat că:

-are sediul în județul Iași, Sat X, Com X, str.X, nr.X, cam.X;

-are ca obiect de activitate principal de activitate „*Activități ale agențiilor de publicitate*” cod CAEN 7311, reprezentat de Administrator X CNP X, înregistrată ca plătitoare de TVA din 08.05.2017 - prezent.

Din verificarea bazei de date REVISAL, a rezultat că Societatea X S.R.L. a avut în anul 2017 un număr de 2-4 angajați cu timp parțial de muncă, în funcțiile de, economist, director vânzări, operator calculator, agent reclamă publicitar.

Conform aplicației “*Date privind societatea*” a rezultat că din anul 2018 societatea nu mai are angajați.

Conform bazei de date “*Serviciu național de evidențe auto*” rezultă că societatea nu deține mijloace de transport.

Potrivit situației referitoare la neconcordanțele dintre declarațiile informative 394 și cLynx, pentru anul 2017, depuse de contribuabilul verificat și declarațiile 394 depuse de partenerul acestuia, au fost constatate neconcordanțe între datele declarate de cele două societăți pentru perioada verificată, și-anume: petenta declară achiziții de la Societatea X S.R.L. în sumă de S fără TVA, iar Societatea X S.R.L. declară livrări către **Societatea X S.R.L.** în sumă de S lei fără TVA, rezultând o diferență de S lei fără TVA.

Din analiza Declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (formular 394) rezultă că Societatea X S.R.L. declară în principal achiziții de la Societatea XS.R.L., CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei.

Din investigarea documentară a evidenței fiscale de la nivelul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. X și RIF X, rezultă că administratorul Societății X S.R.L., X, nu s-a prezentat la organul fiscal cu documentele financiar-contabile și fiscale necesare pentru efectuarea inspecției fiscale, rezultând un comportament fiscal inadecvat ceea ce a condus la stabilirea de sume suplimentare și a fost întocmită sesizare penală pentru prejudiciu, stabilind că *”tranzacțiile sunt fictive în realitate neexistând niciun transfer de bunuri, întocmindu-se doar documente contabile, scopul final fiind diminuarea obligațiilor datorate bugetului de stat”*, iar din verificările încrucișate la Societatea XT S.R.L., CUI X, în calitate de furnizor al Societății X S.R.L. s-a constatat că *”societatea nu funcționează la domiciliul fiscal declarat; administratorul societății sau alt reprezentant legal nu s-au prezentat la sediul organului fiscal urmare invitației transmise; societatea va fi supusă inspecției fiscale în baza avizului nr. X”*.

Față de toate informațiile prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată nu justifică conținutul economic al tranzacțiilor în valoare de S lei, necesitatea, oportunitatea și realitatea campaniei publicitare achiziționate de la Societatea X , stabilind astfel cheltuieli nedeductibile fiscal în valoare de S lei, un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei (S x 16%)**, și neacordând dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de **S lei (S lei x 19%)**.

De asemenea, petenta achiziționează de la Societatea X S.RL., în perioada ianuarie 2018-aprilie 2018, perioadă în care petenta a fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii, bunuri și servicii de promovare/publicitate în valoare de S lei, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de **S lei**.

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă achizițiilor în valoare de S lei efectuate în perioada ianuarie 2018 - aprilie 2018, a fost dedusă de **Societatea X S S.R.L. Iași**, după cum urmează:

- *factura nr. INTER X8 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei*, reprezentând: “*servicii conform contract nr. X si anexa nr. X*”.

Anexa la contract reprezintă de fapt avizul de însoțire a mărfii în care sunt menționate următoarele produse sau servicii;

- ore manoperă promovare = 745 ore; - 400
- manoperă auxiliară = 80 ore; - 40
- transport = 1 buc; - 1
- pliante ofertă = 12.000 buc; - 10.000
- pixuri touch = 3.000 buc; - 3000
- brelocuri = 3.000 buc; - 3000
- fesuri = 700 buc; - 550
- mănuși cu touch = 600 buc; - 550
- impermeabile = 600 buc.

- *factura nr. X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei*, reprezentând: “*servicii conform contract nr. X si anexa X*”, avizul nr.X nefiind prezentat;

- *factura nr. X în valoare de (-) S lei și TVA aferentă în valoare de (-) S lei*, reprezentând: “*retur factura X integral și INTER 49 parțial datorită neefectuare servicii și anexa new 15 și 16 din 01.03.2018*”.

Anexa la contract reprezintă de fapt avizul de însoțire a mărfii în care sunt menționate următoarele produse sau servicii:

Aviz new 15/01.03.2018

- ore manoperă promovare = - 600 ore;
- manoperă auxiliară = - 51 ore;
- transport = - 1 buc;
- pliante ofertă = - 6.500 buc;
- pixuri touch = - 2.600 buc;
- brelocuri = - 2.600 buc;

- fesuri = - 650 buc;
- manuși cu touch = - 550 buc;
- impermeabile = - 535 buc.

Aviz new 16/01.03.2018

- ore manoperă promovare = - 400 ore;
- manoperă auxiliară = - 40 ore;
- transport = - 1 buc;
- pliante ofertă = - 10.000 buc;
- pixuri touch = - 3.000 buc;
- brelocuri = - 3.000 buc;
- fesuri = - 550 buc;
- manuși cu touch = - 550 buc.

Referitor la achizițiile efectuate de la Societatea XS.R.L. :

În baza Contractului de furnizare nr.X din 10.12.2016, încheiat cu Societatea X S.R.L., **Societatea X S S.R.L. Iași** a înregistrat în evidența contabilă în contul 3028 „*Alte materiale consumabile*” achiziții în valoare de S lei (din care suma de S lei a fost înregistrată pe cheltuieli în perioada ianuarie-martie 2017, iar suma de S lei a fost înregistrată pe cheltuieli în anul 2018, când petenta era plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor) și TVA aferentă în sumă de S lei, în baza unui număr de 28 facturi emise de Societatea X S.R.L., după cum urmează:

- *factura nr. X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei*, reprezentând:

- sacoșe personalizate mari = 8.000 buc;
- sacoșe personalizate mici = 10.000 buc;
- fleyere personalizate = 10.000 buc;
- pix metalic personalizat = 3.000 buc;
- breloc metalic personalizat = 3.000 buc;
- baterie externă personalizată = 800 buc.

Mărfurile au fost expediate cu Avize de însoțire a mărfii nr.10 – 22, la cele 4 puncte de lucru în zilele de 12, 19, 22 și 27.12.2016;

- *factura nr. X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei*, reprezentând:

- selfie stik personalizat = 1.000 buc;
- pliante ofertă noua = 8.000 buc;
- catalog personalizat = 800 buc;
- tricouri polo personalizate = 800 buc;

Mărfurile au fost expediate cu Avize de însoțire a mărfii nr.X și X;

- *factura nr. X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei*, reprezentând breloc metalic personalizat - S buc;

- *factura nr. X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei*, reprezentând baloane roșii și albe personalizate - S buc;

- factura nr. X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, pliante ofertă Paște - 8.000 buc și catalog prezentare - 800 buc.

Mărfurile din facturile X, X și X au fost expediate cu Avizele de însoțire a mărfii nr. X și X în zilele de 01 și 03.03.2017.

- factura nr. X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, baloane roșii și albe personalizate - 1.500 buc.;

- factura nr. X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, baloane roșii și albe personalizate - 1.500 buc;

- factura nr. X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, baloane roșii și albe personalizate - 200 buc. și tricouri personalizate - 180 buc.;

- factura nr. X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, selfie stick personalizat - 380 buc.;

- factura nr. X în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, selfie stick personalizat - 380 buc.

Mărfurile din facturile X, X, X, X, X, X au fost expediate cu Avizul de însoțire a mărfii nr. X/08.03.2017.

- factura nr. X/13.03.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, tricouri personalizate - 210 buc.;

- factura nr. X/14.03.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, tricouri personalizate - 200 buc.;

- factura nr. X/15.03.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, selfie stick personalizat - 350 buc.;

- factura nr. X/16.03.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, selfie stick personalizat - 300 buc.;

- factura nr. X/17.03.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, tricouri personalizate - 215 buc.;

- factura nr. X/17.03.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, breloc metalic personalizat - 277 buc.;

- factura nr. X/18.03.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, tricouri personalizate - 215 buc.;

- factura nr. X/19.03.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, pliante ofertă paște - 933 buc.;

- factura nr. X/20.03.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, pliante ofertă paște - 933 buc.;

- factura nr. X/21.03.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, flyere color promo - 3.600 buc.;

- factura nr. X/22.03.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, flyere color promo - 3.600 buc.;

- factura nr. X/23.03.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, huse piele tip toc - 166 buc.;

- factura nr. X/24.03.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, huse piele tip toc - 166 buc

- factura nr.X/25.03.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, huse piele tip toc = 166 buc.;
- factura nr. X/26.03.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, huse piele tip toc - 166 buc.;
- factura nr. X/29.03.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, tricouri personalizate - 210 buc.;
- factura nr. X/30.03.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând, selfie stick personalizat - 350 buc.;

Mărfurile pentru facturile X au fost expediate cu Avizele de însoțire a mărfii nr.X/13.03.2017 și X/20.03.2017.

- factura nr. X/31.03.2017 în valoare de S lei și TVA aferentă în valoare de S lei, reprezentând: fleyere personalizate - 10.000 buc., breloc metalic personalizat - 2.723 buc. husă piele tip toc - 800 buc, conform aviz însoțire a mărfii seria PO nr.X în valoare de S lei.

Din analiza facturilor și avizelor de expediție s-a constatat faptul că:

- la rubrica date privind expedierea, acestea sunt completate doar cu numele delegatului, X, în conținutul facturilor nu se face trimitere la nici un aviz de expediere, cu ce mijloc de transport au fost expediate produsele publicitare, nu există semnatura de primire pe factură.

Numerotarea facturilor ce figurează ca fiind emise de către Societatea X S.R.L. urmează o ordine cronologică, majoritatea facturilor având valoare de până la 5.000 lei fiecare, achitate cu numerar.

Achizițiile menționate mai sus au fost date în consum (bonuri de consum) în lunile în care au fost achiziționate, înregistrându-se în contul 6028 „Alte cheltuieli materiale” deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Din analiza Contractului nr.X/10.12.2016 încheiat cu Societatea X S.R.L. și a Contractului de Franciză X/02.11.2026 încheiat cu X S.A., organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea de campanie publicitară facturată de către Societatea X S.R.L., constând în distribuirea de materiale publicitare, nu a fost autorizată de X în calitate de francizor, și nu există documente justificative care să ateste existența mărcii X pe materialele publicitare în cauză, rezultând că **Societatea X S.R.L. Iași** nu poate demonstra că a respectat instrucțiunile X, că achizițiile de bunuri efectuate de la Societatea X S.R.L. au fost autorizate/recunoscute anterior de către X în condițiile în care au fost furnizate *“cataloage, pliante și materiale publicitare referitoare la Produse și Servicii, precum și alte activități...”*.

Întrucât, pentru justificarea realității și oportunității achizițiilor, **Societatea X S.R.L. Iași** nu a prezentat:

- anexe la contract;
- hotărârea consiliului de administrație cu privire la necesitatea achiziționării acestor materiale;

-acordul privind inițiativele și campaniile publicitare, chiar dacă sunt promovate de Francizat pe cheltuiala sa, ce trebuiau să fie autorizate anterior de către X;

-comenzi pentru produsele achiziționate;

-dovada verificării conformității produselor;

-notificarea scrisă a achizitorului privind persoanele împuternicite pentru efectuarea recepției, testelor și inspecțiilor, organul de inspecție fiscală a solicitat administratorului împuternicit informații suplimentare cu privire la tranzacțiile efectuate cu Societatea X S.R.L.

Prin Nota explicativă din 10.10.2018, d-nul X a menționat că *“SC X mi-a furnizat materialele promoționale care le-am folosit în promovarea bunurilor X în scopul realizării obiectivelor impuse de catre X. Ca procedură de lucru atunci când am promovat prin resurse proprii, materialele, au fost recepționate centralizat și distribuite în locații (de obicei cu auto IS X iar descarcarea de gestiune se făcea săptămânal pe baza bonurilor de consum”*.

Referitor la furnizorul Societatea X S.R.L, din verificarea bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele:

- Societatea X S.R.L., CUI RO X, are sediul în județul Iași, str. X, nr.X, are ca obiect de activitate principal *“Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”*, cod CAEN 4120, iar activitatea din ultimul bilanț depus pentru anul 2016 este *“Intermedieri în comerțul specializat în vânzarea produselor cu caracter specific n.c.a.”*, cod CAEN 4618, reprezentată prin administrator X, CNP X

- societatea a fost plătitoare de TVA în perioada 01.02.2014 - 31.12.2014 și 01.01.2015 - 09.06.2017 și a fost declarată inactivă începând cu data de 09.06.2017, conform deciziei nr.X;

- pentru anul 2017 societatea nu a depus declarația anuală privind impozitul pe profit.

Din baza de date REVISAL și Vector Fiscal rezultă că Societatea X S.R.L. a avut angajați cu timp parțial de muncă în funcțiile de lucrător comercial, antrenor fitness, instructor aerobic până la 01.01.2017.

De asemenea, s-a mai constatat că există neconcordanțe între datele declarate de cele două societăți, respectiv **Societatea X S.R.L. Iași** a declarat achiziții de la Societatea X S.R.L. în sumă de S lei (inclusiv TVA), iar Societatea X S.R.L. declară livrări în sumă de S lei (inclusiv TVA), livrări care la rândul său nu sunt acoperite de achiziții în amonte, rezultând astfel că diferența de S lei achiziții declarate de **Societatea X S.R.L. Iași** de la Societatea X S.R.L. nu sunt recunoscute ca și livări de către furnizor și pentru care nu s-a procedat la colectarea TVA, conform deconturilor depuse.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea verificată nu reflectă conținutul economic al tranzacțiilor în cauză, nu justifică necesitatea, oportunitatea și realitatea campaniei publicitare cu bunuri înregistrate ca fiind achiziționate de la

Societatea X, motiv pentru care au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de S lei efectuate în anul 2017, că petenta datorează un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei (S x 16%)** și că aceasta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei (S lei x19%)**.

Referitor la achizițiile efectuate de la Societatea XS.R.L.

Organele de inspecție fiscală, în urma inspecției fiscale efectuate, au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, aferentă tranzacțiilor în valoare de S lei efectuate cu Societatea X S.R.L. Iași, în perioada martie 2018 – iulie 2018, pentru următoarele motive:

În perioada martie 2018 – iulie 2018, perioadă în care a fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, **Societatea X S.R.L. județul Iași** înregistrează în evidența contabilă achiziții în valoare de S lei pentru care deduce TVA în valoare de S lei, în baza unui număr de 3 facturi emise de Societatea X S.R.L., conform Contractului de furnizare nr.X din 05.02.2018, după cum urmează:

- *factura nr. pro 51/02.03.2018 în valoare de 118.130 lei și TVA aferentă în valoare de 22.445 lei*, reprezentând:

- pliante ofertă = 12.000 buc;
- pixuri metalice promo = 3.500 buc;
- brelocuri metalice fișă = 3.500 buc;
- tricouri polo = 800 buc;
- fesuri = 800 buc;
- baterii externe = 800 buc;
- manuși touch = 800.

Mărfurile au fost livrate conform avizelor de însoțire a mărfii nr. 210/06.02.2018, 211/12.02.2018, 212/19.02.2018, 213/26.02.2018.

- *factura nr. pro 52/15.06.2018 în valoare de 128.942 lei și TVA aferentă în valoare de 24.499 lei*, reprezentând:

- pliante ofertă = 12.000 buc;
- pixuri metalice promo = 3.500 buc;
- brelocuri metalice fișă = 3.500 buc;
- tricouri polo = 850 buc;
- fesuri = 900 buc;
- baterii externe = 900 buc;
- manuși touch = 900.

Mărfurile au fost livrate conform avizelor de însoțire a mărfii nr. 214/01.05.2018, 215/07.05.2018, 216/14.05.2018, 217/04.06.2018.

- *factura nr. pro 55/24.07.2018 în valoare de 65.545 lei și TVA aferentă în valoare de 12.454 lei*, reprezentand:

- pliante ofertă = 12.000 buc;
- pixuri metalice promo = 3.500 buc;
- brelocuri metalice fișă= 4.180 buc;

- tricouri polo = 800 buc.

Mărfurile au fost livrate conform avizelor de însoțire a mărfii 214/01.05.2018, 215/07.05.2018, 216/14.05.2018, 217/04.06.2018.

Din analiza facturilor și avizelor de expediție, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- facturile nu sunt completate cu toate informațiile privind expedierea, respectiv: numele delegatului, mijlocul de transport folosit, nu există semnatura de primire pe factură;

- pe avizele de însoțire a mărfii este înscris ca delegat Stănescu Cătălin, CI MZ 148891, auto IS 04 SMG, care nu este proprietatea firmei;

- numerotarea facturilor, înregistrate ca fiind emise de către Societatea XS.R.L., urmează o ordine cronologică, facturile fiind achitate prin bancă;

- achizițiile în valoare de 312.617 lei, aferent cărora s-a dedus TVA în valoare de 59.397 lei, au fost înregistrate direct pe cheltuieli în luna în care au fost efectuate, în contul 628 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”, deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Din analiza Contractului de furnizare nr.1 din 05.02.2018 încheiat cu Societatea XS.R.L. și a Contractului de Franciză fn/02.11.2026 încheiat cu X S.A., organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea de campanie publicitară/promovare, facturată de către Societatea XS.R.L., constând în distribuirea de materiale publicitare, nu a fost autorizată de X în calitate de francizor, nu există documente justificative care să ateste existența mărcii X pe materialele publicitare și pentru care contribuabilul verificat nu a prezentat: comenzi de lucru, oferta de preț înscrisă în contractul menționat, locul unde a fost desfășurată activitatea de promovare, acordul Francizorului privind autorizările produselor ce urmau să fie achiziționate, etc.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că **Societatea XS S.R.L. Iași** nu poate demonstra că a respectat instrucțiunile X, că achizițiile de bunuri și servicii efectuate de Societatea XS.R.L au fost autorizate/recunoscute anterior de către X în condițiile în care acesta va furniza *“cataloge, pliante și materiale publicitare referitoare la Produse și Servicii, precum și alte activități...”*.

În susținerea tranzacției de promovare, **Societatea XS S.R.L. Iași** nu a prezentat:

-anexele la contract din care să rezulte care au fost comenzile;

-o hotărâre a consiliului de administrație cu privire la necesitatea achiziționării acestor materiale și servicii;

-acordul privind inițiativele și campaniile publicitare, chiar dacă sunt promovate de Francizat pe cheltuiela sa, ce trebuiau să fie autorizate anterior de către X;

-comenzi, grafice stabilite de către părți pentru produsele/serviciile achiziționate, perioadele de promovare, locul prestării activității de promovare, justificarea orelor privind promovarea, etc;

-dovada verificării conformității produselor, specificații tehnice agreeate, detalierea serviciilor și materialelor folosite;

-notificarea scrisă a achizitorului privind persoanele împuternicite pentru efectuarea recepției, testelor și inspecțiilor, iar prin Nota explicativă din 10.10. 2018, împuternicitul societății d-nul Hizan Cristinel a declarat că *“S.C. XS.R.L. a furnizat materialele promoționale care au fost folosite în promovarea X în scopul realizării obiectivelor impuse de acesta”*.

Din verificarea bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală organele de inspecție fiscală au constatat că:

- Societatea XS.R.L., CUI RO 38295880, are sediul în județul Iași, strada Grigore Ureche, nr.7, casă cu absidă, are ca obiect de activitate principal *“Comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare”* cod CAEN 4511, iar activitatea din ultimul bilanț, pe anul 2017, este *“Intermedieri în comerțul cu produse diverse”* Cod CAEN 4619, reprezentat de administrator Stănescu Cătălin, CNP 1950325226780, plătitoare de TVA începând cu 01.01.2018 - prezent.

Din baza de date REVISAL rezultă că Societatea XS.R.L. are un număr de 2 angajați cu timp parțial de muncă, în funcțiile de mecanic auto și contabil.

Din verificarea Declarațiilor informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA (formular 394) depuse s-au constatat neconcordanțe între datele declarate de cele două societăți în perioada verificată, respectiv **Societatea XS S.R.L. Iași** a declarat achiziții de la Societatea XS.R.L. în valoare de 372.015 lei (inclusiv TVA), iar Societatea XS.R.L. a declarat livrări către **Societatea X S.R.L.** în sumă de 140.575 lei (inclusiv TVA), rezultând o diferență în sumă de 231.440 lei între datele declarate de cele două societăți.

Din verificarea achizițiilor declarate de Societatea XS.R.L. se constată că bunurile achiziționate provin în principal de la Societatea PRUT FOREST S.R.L. Bacău, CUI 36046343, administrator Stănescu Bogdan, societate care a fost verificată fiscal până la 30.06.2018, iar prin Decizia de impunere nr. 607/25.09.2018 au fost stabilite diferențe suplimentare și a fost formulată sesizare penală pentru comportament fiscal inadecvat, constând în transfer de bunuri fictive, realizat scriptic cu scopul diminuării obligațiilor datorate bugetului de stat.

Astfel, în baza acestor constatări, organele de inspecție fiscală au stabilit că **Societatea XS S.R.L. Iași** nu justifică conținutul economic al tranzacțiilor efectuate cu Societatea XS.R.L. precum și necesitatea, oportunitatea și realitatea campaniei publicitare achiziționate de la Societatea XS.R.L., motiv pentru care nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **59.397 lei**, aferentă achizițiilor în valoare de 312.617 lei.

Impozitul pe profit în sumă de S lei (175.968 lei + 48.827 lei) și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei (212.805 lei + 61.563 lei +

59.397 lei) au fost stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală în baza următoarelor prevederi legale: art.11 alin.(1) și (12), art.25 alin.(1), art.19 alin.(1), art.17, art.297 alin.(4) lit.a) și art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) și (2), art.118 alin.(5), art.14 alin.(2) și art. 14 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași a stabilit în sarcina **Societății X S.R.L. Iași** obligația de plată a sumei de **S lei**, reprezentând: S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit pentru perioada 31.12.2018-16.04.2019 și S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 31.12.2018-31.03.2019.

Aceste penalități sunt aferente obligațiilor fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava-Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV X.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, a organelor de administrare a obligațiilor fiscale, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

1.Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă Societatea X S.R.L. Iași datorează impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferente achizițiilor de bunuri și servicii de promovare facturate de Societatea X S.R.L., Societatea X S.R.L. și Societatea XS.R.L., în condițiile în care petenta nu justifică cu documente faptul că serviciile au fost efectiv prestate și că aceste achiziții au fost destinate desfășurării activității economice, respectiv utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, urmare a inspecției fiscale efectuate la **Societatea X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată (28.10.2016 - 31.07.2018) societatea a achiziționat bunuri și servicii de promovare/publicitate în valoare totală de S lei, aferent cărora a dedus TVA în valoare totală de S lei, după cum urmează:

- achiziții în valoare de S lei cu TVA aferentă în valoare de S lei, efectuate în perioada mai 2017 – aprilie 2018 de la Societatea X S.R.L. Iași;
- achiziții în valoare de S lei cu TVA aferentă în valoare de S lei efectuate în perioada ianuarie 2017 – martie 2017 de la Societatea X S.R.L. Iași ;

- achiziții în valoare de S lei cu TVA aferentă în valoare de S lei efectuate în perioada martie 2018 – iulie 2018 de la Societatea XS.RL. Iași.

Referitor la achizițiile și furnizorii în cauză, organele de inspecție fiscală au constatat:

Societatea X S.R.L. Iași, are ca obiect de activitate principal “Activități de consultanță pentru afaceri și management”, Cod CAEN – 7022, obiect de activitate înregistrat în ultimul bilanț fiind “Comerț cu amănuntul al echipamentului pentru telecomunicații în magazine specializate”, Cod CAEN 4742, iar în perioada verificată a desfășurat activitate de comercializare cu amănuntul a telefoanelor mobile, cartelelor valorice electronice, cartelei SIM preplătite, Modemuri de date, Pachete Cartele Internet, Pachete Prepaid cu telefon, încheierea de Contracte de Servicii sau Prelungiri de Contracte de Servicii cu clienții, prestarea de servicii POS autorizat, inclusiv încasarea de facturi, în numele și pe seama X, activitate desfășurată prin intermediul a 4(patru) magazine în baza Contractului de Franciză fn din data de 02.11.2016 încheiat cu X S.A.

Achizițiile în cauză constau în: pliante ofertă, pixuri, brelocuri, baterii externe, umbrele, șepci, tricouri, servicii transport, manoperă promovare și auxiliară provenite de la Societatea X S.R.L. Iași, cu care s-a încheiat Contractul de furnizare servicii de marketing și promovare nr.X/10.12.2016, sacoșe, fleyere, pixuri metalice, brelocuri, tricouri, baloane, pliante, toate personalizate provenite de la Societatea XS.RL. Iași, cu care s-a încheiat Contractul de furnizare nr.X/10.12.2016, și în pliante ofertă, brelocuri metalice, tricouri, fesuri, mănuși touch provenite de la Societatea XS.RL. Iași, cu care s-a încheiat Contractul de furnizare nr.X/05.02.2018.

Din analiza informațiilor fiscale existente în baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv: Phoenix, Revisal, Vectorul fiscal, Declarații fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorii în cauză au un comportament fiscal inadecvat, au devenit inactivi ulterior tranzacțiilor, nu dețin personal, mijloace de transport, nu sunt autorizați pentru activități de promovare, prezintă neconcordanțe între achizițiile și livrările declarate. Astfel:

-**Societatea X GROUP S.R.L. Iași**, are ca obiect de activitate “Activități ale agențiilor de publicitate”, cod CAEN 7311.

Conform bazei de date „Phoenix – Revisal”, societatea figurează în anul 2017 cu 2-4 angajați cu timp parțial de muncă, în funcțiile de economist, director vânzări, operator calculator, agent reclamă publicitar, începând cu anul 2018 nu mai figurează cu personal angajat, iar conform bazei de date „Serviciul național de evidențe auto” nu deține mijloace de transport.

Potrivit situației referitoare la neconcordanțele dintre declarațiile informative 394 și cLynx, pentru anul 2017, **Societatea X S.R.L. Iași** declară achiziții de la Societatea X S.R.L. în sumă de S fără TVA, iar Societatea X S.R.L. declară livrări către **Societatea X S.R.L. Iași**, în sumă de S lei fără TVA, rezultând o diferență de S lei fără TVA.

Din analiza Declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (formular 394) rezultă că Societatea X S.R.L. declară în principal achiziții de la Societatea X S.R.L. CUI X, în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei.

Din investigarea documentară a evidenței fiscale de la nivelul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. X și Raportul de inspecție fiscală nr. X, rezultă că administratorul Societății X S.R.L., X, nu s-a prezentat la organul fiscal cu documentele financiar-contabile și fiscale necesare pentru efectuarea inspecției fiscale, rezultând un comportament fiscal inadecvat ceea ce a condus la stabilirea de sume suplimentare și a fost întocmită sesizare penală pentru prejudiciu, stabilind că *”tranzacțiile sunt fictive în realitate neexistând niciun transfer de bunuri, întocmindu-se doar documente contabile, scopul final fiind diminuarea obligațiilor datorate bugetului de stat”*, iar din verificările încrucișate la Societatea X S.R.L. Bacău, CUI X, în calitate de furnizor al Societății X S.R.L., s-a constatat că *„societatea nu funcționează la domiciliul fiscal declarat; administratorul societății sau alt reprezentant legal nu s-au prezentat la sediul organului fiscal urmare invitației transmise; societatea va fi supusă inspecției fiscale în baza avizului nr. X7”*.

-Societatea X S.R.L. Iași are ca obiect de activitate principal *”Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”*, cod CAEN 4120, iar cel declarat în ultimul bilanț depus pe anul 2016 fiind *”Intermedieri în comerțul specializat în vânzarea produselor cu caracter specific”*, cod CAEN 4618, a fost înregistrată ca plătitoare TVA în perioada 01.02.2014-31.12.2014 și 01.01.2015 -09.06.2017 și a fost declarată inactivă începând cu data de 09.06.2017.

Conform bazei de date „Phoenix – Revisal” a avut salariați cu timp parțial de muncă în funcțiile de lucrător comercial, antrenor fitness, instructor aerobic până în data de 01.01.2017.

S-au constatat neconcordanțe între datele declarate, respectiv, **Societatea X S.R.L. Iași** declară achiziții de la Societatea X S.R.L. în sumă de S inclusiv TVA, iar Societatea X S.R.L. declară livrări către **Societatea X S.R.L. Iași** în sumă de S lei, inclusiv TVA, rezultând o diferență de S lei.

Din analiza Declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (formular 394) rezultă că Societatea X S.R.L. declară achiziții în principal de la Societatea X S.R.L. Bacău, furnizor cu comportament fiscal inadecvat, implicat și în tranzacția efectuată cu Societatea X S.R.L. și pentru care s-a constatat că *„societatea nu funcționează la domiciliul fiscal declarat; administratorul societății sau alt reprezentant legal nu s-au prezentat la sediul organului fiscal urmare invitației transmise; societatea va fi supusă inspecției fiscale în baza avizului nr. X/05.07.2017”*.

-Societatea X S.R.L. Iași are ca obiect de activitate principal *”Comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare”*, cod CAEN 4511, iar cel

declarat în ultimul bilanț depus pe anul 2017 “Intermedieri în comerțul cu produse diverse”, cod CAEN 4619, administrator X.

Conform bazei de date „Phoenix – Revisal”, societatea are un număr de 2 salariați cu timp parțial de muncă în funcțiile mecanic auto și contabil.

S-au constatat neconcordanțe între datele declarate, respectiv **Societatea X S.R.L. Iași** declară achiziții de la Societatea X S.R.L. în sumă de S lei inclusiv TVA, iar Societatea X S.R.L. declară livrări către **Societatea X S.R.L. Iași** în sumă de S lei inclusiv TVA, rezultând o diferență de S lei.

Din analiza Declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (formular 394) rezultă că Societatea X S.R.L. declară în principal achiziții de la Societatea X S.R.L. Bacău, administrator X, furnizor cu comportament fiscal inadecvat, constatat în urma verificărilor fiscale, care s-au finalizat cu stabilirea de sume suplimentare și cu sesizare penală.

Având în vedere clauzele contractuale prevăzute în Contractul de Franciză fn din data de 02.11.2016 încheiat cu X S.A. și în contractele de furnizare încheiate cu cei trei furnizori, organele de inspecție fiscală au mai constatat că operațiunile publicitare facturate de cei trei furnizori nu au fost autorizate de X S.A. în calitate de francizor, precum și faptul că nu există documente care să ateste existența mărcii X pe materialele publicitare în cauză.

Din verificarea documentelor care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a achizițiilor în valoare de S lei, aferent cărora s-a dedus TVA în valoare totală de S lei, respectiv: facturi, avize de însoțire a mărfii s-a constatat că acestea nu conțin informații cu privire la mijloacele de transport utilizate, delegații care s-au ocupat de preluarea și distribuirea materialelor promoționale, semnăturile de primire a bunurilor.

De asemenea, s-a mai constatat că facturile emise de cei trei furnizori sunt numerotate aproximativ cronologic, achizițiile au fost înregistrate direct pe cheltuieli în lunile în care au fost efectuate, pentru a cărei justificare **Societatea X S.R.L. Iași** nu prezintă niciun document care să ateste modul de realizare a campaniei publicitare precum și documente care să susțină necesitatea și oportunitatea acestor achiziții, respectiv:

- anexe la contract din care să rezulte care au fost comenzile;
- hotărâri ale consiliului de administrație cu privire la necesitatea achiziționării acestor materiale și servicii;
- acordul privind inițiativele și campaniile publicitare, chiar dacă sunt promovate de Francizat pe cheltuiela sa, ce trebuiau să fie autorizate anterior de către X;
- comenzi, grafice stabilite de către părți pentru produsele/serviciile achiziționate, perioadele de promovare, locul prestării activității de promovare, justificarea orelor privind promovarea, etc;
- dovada verificării conformității produselor, specificații tehnice agreeate, detalierea serviciilor și materialelor folosite;

-notificarea scrisă a achizitorului privind persoanele împuternicite pentru efectuarea recepției, testelor și inspecțiilor.

Prin Nota explicativă din 10.10. 2018 (existentă în copie la dosar), împuternicitul societății, d-nul X, a declarat că: „.....materialele promoționale au fost folosite în promovarea X în scopul realizării obiectivelor impuse de acesta”.

Pentru toate aceste constatări organele de inspecție fiscală au considerat că **S.C. X S.R.L. Iași** a efectuat tranzacții fictive, care au dat naștere unor situații artificiale cu scopul de a crea condiții de formă necesare deducerii cheltuielilor la calculul profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu achizițiile de bunuri și servicii de promovare/publicitate în valoare de **S lei** efectuate în perioada ianuarie 2017-decembrie 2017, din care în sumă de S lei aferente achizițiilor efectuate de la Societatea X S.R.L., în sumă de S lei aferente achizițiilor efectuate de la Societatea X S.R.L., stabilind impozit pe profit suplimentar aferent în sumă de **S lei** (S lei x16%) și nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în valoare totală de **S lei**, aferentă achizițiilor în valoare de **S lei** efectuate în perioada ianuarie 2017-iulie 2018, din care în sumă de S lei aferentă achizițiilor efectuate de la Societatea X S.R.L., în sumă de S lei aferentă achizițiilor efectuate de la Societatea X S.R.L. și în sumă de S lei aferentă achizițiilor efectuate de la Societatea X S.R.L.

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

“Art.19 (1)-Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

“Art.25 (1)-Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare (...)”,

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

“(1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

Potrivit acestor prevederi legale, rezultatul fiscal pozitiv se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfășurării activității economice.

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

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

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

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

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

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art.297 alin.(4) și art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

“Art. 297 (4)- Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;” (...)

Art. 299 (1)- Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 (...),”

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

“67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate

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

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. (...)

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

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

Astfel, se reține că dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor este condiționat de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, respectiv achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, cât și a cerințelor de formă (deținerea unei facturi care să cuprindă informațiile prevăzute la art.319 din Codul fiscal).

Având în vedere că, începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate

utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile/serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevar, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că bunurile/serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare. Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

În speță sunt incidente și prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.11-(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității. (...)”

coroborate cu prevederile pct. 57 din Anexa 1 „Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene” la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, conform cărora:

“57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, 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.

De asemenea, art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“Art.6-(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. (...)”

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

-societatea a achiziționat bunuri și servicii de promovare/publicitate în valoare totală de S lei, aferent cărora a dedus TVA în valoare totală de S lei, după cum urmează:

- achiziții în valoare de S lei cu TVA aferentă în valoare de S lei, efectuate în perioada mai 2017–aprilie 2018 de la Societatea X S.R.L. Iași;
- achiziții în valoare de S lei cu TVA aferentă în valoare de S lei efectuate în perioada ianuarie 2017–martie 2017 de la Societatea X S.R.L. Iași ;
- achiziții în valoare de S lei cu TVA aferentă în valoare de S lei efectuate în perioada martie 2018–iulie 2018 de la Societatea X S.R.L. Iași.

-în perioada verificată petenta a desfășurat activitate de comercializare cu amănuntul a telefoanelor mobile, cartelelor valorice

electronice, cartelei SIM preplătite, Modemuri de date, Pachete Cartele Internet, Pachete Prepaid cu telefon, încheierea de Contracte de Servicii sau Prelungiri de Contracte de Servicii cu clienții, prestarea de servicii POS autorizat, inclusiv încasarea de facturi, în numele și pe seama X, activitate desfășurată prin intermediul a 4 (patru) magazine în baza Contractului de Franciză în data de 02.11.2016 încheiat cu X S.A. Achizițiile în cauză constau în: pliante ofertă, pixuri, brelocuri, baterii externe, umbrele, șepci, tricouri, servicii transport, manoperă promovare și auxiliară provenite de la Societatea X S.R.L. Iași, cu care s-a încheiat Contractul de furnizare servicii de marketing și promovare nr.X/10.12.2016, sacoșe, fleyere, pixuri metalice, brelocuri, tricouri, baloane, pliante, toate personalizate provenite de la Societatea XS.RL. Iași, cu care s-a încheiat Contractul de furnizare nr.X/10.12.2016, și în pliante ofertă, brelocuri metalice, tricouri, fesuri, mănuși touch provenite de la Societatea XS.RL. Iași, cu care s-a încheiat Contractul de furnizare nr.X/05.02.2018;

-operațiunile publicitare facturate de cei trei furnizori nu au fost autorizate de X S.A. în calitate de francizor și nu există documente care să ateste existența mărcii X pe materialele publicitare în cauză;

-din verificarea documentelor care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a achizițiilor în valoare de S 0 lei, aferent cărora s-a dedus TVA în valoare totală de S lei, respectiv: facturi, avize de însoțire a mărfii, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu conțin informații cu privire la mijloacele de transport utilizate, delegații care s-au ocupat de preluarea și distribuirea materialelor promoționale, semnăturile de primire a bunurilor;

-facturile emise de cei trei furnizori sunt numerotate aproximativ cronologic, achizițiile au fost înregistrate direct pe cheltuieli în lunile în care au fost efectuate, pentru a cărei justificare **Societatea X S.R.L. Iași** nu prezintă niciun document care să ateste modul de realizare a campaniei publicitare precum și documente care să susțină necesitatea și oportunitatea acestor achiziții, respectiv:

- anexe la contract din care să rezulte care au fost comenzile;
- hotărâri ale consiliului de administrație cu privire la necesitatea achiziționării acestor materiale și servicii;
- acordul privind inițiativele și campaniile publicitare, chiar dacă sunt promovate de Francizat pe cheltuiala sa, ce trebuiau să fie autorizate anterior de către X;
- comenzi, grafice stabilite de către părți pentru produsele/serviciile achiziționate, perioadele de promovare, locul prestării activității de promovare, justificarea orelor privind promovarea, etc;
- dovada verificării conformității produselor, specificații tehnice agreeate, detalierea serviciilor și materialelor folosite;

- notificarea scrisă a achizitorului privind persoanele împuternicite pentru efectuarea recepției, testelor și inspecțiilor;

-din analiza informațiilor fiscale existente în baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv: Phoenix, Revisal, Vectorul fiscal, Declarații fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorii în cauză au un comportament fiscal inadecvat, au devenit inactivi ulterior tranzacțiilor, nu dețin personal, mijloace de transport, nu sunt autorizați pentru activități de promovare, prezintă neconcordanțe între achizițiile și livrările declarate.

Din analiza contractului încheiat cu X S.A. rezultă următoarele:

-X S.A. putea promova și valorifica imaginea rețelei în Franciză organizând campanii publicitare sau de promovare;

-X S.A. furniza Francizatului cataloage, pliante și materiile de publicitare referitoare la produse și servicii, precum și alte activități;

-orice inițiativă de publicitate sau de promovare a Francizatului, care implică în orice mod X, trebuia să aibă, în formă și conținut, calitatea conformă cu prestigiul și imaginea X S.A. și, de asemenea, să fie în conformitate cu normele prevăzute în Manualul Francizatului. În acest scop, inițiativele și campaniile publicitare, chiar dacă sunt promovate de Francizat pe cheltuiala sa, trebuiau autorizate anterior de X S.A.

De asemenea, se reține faptul că activitatea de campanie publicitară/promovare facturată de către Societatea X S.RL. Iași, Societatea X S.RL. Iași și Societatea X S.RL. Iași, constând în distribuirea de materiale publicitare, nu a fost autorizată de X S.A., în calitate de francizor, și că nu există documente justificative care să ateste existența mărcii X pe materialele publicitare în cauză. Mai mult, societatea nu a prezentat comenzi de lucru, care este documentația, oferta de preț înscrise în contractele încheiate, care este locul unde a desfășurat activitatea de promovare și nici acordul Francizorului privind autorizările produselor ce urmau să fie achiziționate.

Motivațiile petentei, precum că sunt ilegale constatările organelor de inspecție fiscală deoarece nu se face vinovată de neconcordanțele existente între sumele declarate de societate și partenerii săi, în condițiile în care pentru justificarea tranzacțiilor efectuate există factură fiscală, contract comercial, documente care au făcut dovada desfășurării operațiunilor în cauză, precum și acordul X, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, facturile și avizele de însoțire a mărfii nu conțin informații cu privire la mijloacele de transport utilizate, delegații care s-au ocupat de preluarea și distribuirea materialelor promoționale, semnăturile de primire a bunurilor.

De asemenea, se reține faptul că răspunderea pentru corecta întocmire a facturilor este solidară, incluzând atât furnizorul, cât și cumpărătorul, așa cum prevede art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește susținerea petentei precum că organele de inspecție fiscală au vizat numai taxa pe valoarea adăugată dedusă, fiind încălcat principiul neutralității, nefăcându-se o corelare cu TVA colectată și achitată la bugetul de stat la momentul vânzării bunurilor pentru care s-a efectuat campania de publicitate, nici aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece petenta nu a putut justifica necesitatea, oportunitatea și realitatea campaniei publicitare achiziționate de la cei trei furnizori, astfel că nici nu se pune problema luării în calcul a măsurii în care campania publicitară a contribuit la creșterea veniturilor petentei.

Concluzionând, petenta nu dovedește cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedește că acestea respecta prevederile legale în materie, obligație ce-i revine potrivit legii, așa cum s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.1325/2012, irevocabilă, într-o speță similară.

În ceea ce privește prestarea serviciilor de publicitate, Înalta Curte de Casație și Justiție reține că: *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei « serviciul să fie prestat», implică prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor respective”*.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite.

Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În același sens este și Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.X/2/2013: *„[...] 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”.

Având în vedere faptul că petenta nu prezintă niciun document care să ateste modul de realizare a campaniei publicitare precum și documente care să susțină necesitatea și oportunitatea acestor achiziții (anexe la contract din care să rezulte care au fost comenzile, hotărâri ale consiliului de administrație cu privire la necesitatea achiziționării acestor materiale și servicii, acordul privind inițiativele și campaniile publicitare, chiar dacă sunt promovate de Francizat pe cheltuiala sa, ce trebuiau să fie autorizate anterior de către X, comenzi, grafice stabilite de către părți pentru produsele/serviciile achiziționate, perioadele de promovare, locul prestării activității de promovare, justificarea orelor privind promovarea, etc, dovada verificării conformității produselor, specificații tehnice agreeate, detalierea serviciilor și materialelor folosite, notificarea scrisă a achizitorului privind persoanele împuternicite pentru efectuarea recepției, testelor și inspecțiilor), că facturile și avizele de însoțire a mărfii nu conțin informații cu privire la mijloacele de transport utilizate, delegații care s-au ocupat de preluarea și distribuirea materialelor promoționale, semnăturile de primire a bunurilor, precum și faptul că din analiza informațiilor existente în baza de date de Agenției Naționale de Administrare Fiscală a rezultat faptul că furnizorii societăților furnizoare au un comportament fiscal inadecvat, au devenit inactivi ulterior tranzacțiilor, nu dețin personal, mijloace de transport, nu sunt autorizați pentru activități de promovare, prezintă neconcordanțe între achizițiile și livrările declarate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei** aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de S lei (S lei + S lei) și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, motiv pentru care, în conformitate cu 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 Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **Societatea X S.R.L. Iași** pentru acest capăt de cerere.

2.Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează penalitățile de nedeclarare aferente impozitului pe profit în sumă de S lei și penalitățile de nedeclarare aferente TVA în sumă de S lei, în condițiile în care la capitolul III, pct.1 din prezenta decizie s-a reținut ca fiind datorate debitele reprezentând impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași a emis pe numele petentei Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, prin care a stabilit în sarcina acesteia obligația de plată a penalităților de nedeclarare aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, pentru perioada 31.12.2018-16.04.2019, și a

penalităților de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, pentru perioada 31.12.2018-31.03.2019.

În drept, art.181 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

„Art.181- (1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, penalitățile de nedeclarare se datorează pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de S lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-SV X reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, iar întrucât în ceea ce privește debitele asupra cărora au fost calculate, respectiv: impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată, așa cum s-a reținut la capitolul III, pct.1 din prezenta decizie, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, precum și datorită faptului că prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al penalităților de nedeclarare în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma totală de **S lei**, reprezentând: penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit în sumă de S lei și penalități de nedeclarare aferente TVA în sumă de S lei.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

1.Respingerea ca neîntemeiată a contestațiilor formulate de Societatea X S.R.L. Iași împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-SV X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-SV X, de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S lei taxa pe valoarea adăugată, stabilită prin

-Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

D