

## DECIZIA NR.116

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor , inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la cererea formulata de Societatea X prin Cabinet de Avocat, prin care se solicita reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de Societatea X.

Societatea X, prin Cabinet de Avocat, prin cererea formulata, inregistrata la Agentia Nationala a Finantelor Publice, solicita reluarea procedurii de solutionare a contestatiei cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, pentru care prin Decizie s-a dispus suspendarea contestatiei si anume contestatia priveste obligatiile fiscala, care se compun din:

- impozit pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările si completările ulterioare, în raport de comunicarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice și de data inregistrării contestatiei la A.J.F.P., conform amprenteii stampilei aplicata de contestatia aflata în original la dosarul contestatiei.

Se reține ca, contestatia inregistrata la A.J.F.P. și la ANAF a fost solutionata de către organul de solutionare al contestatiilor din cadrul ANAF prin Decizie, astfel:

„1. Constatarea ca fiind rămasă fără obiect a contestației formulate de X S.R.L împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice, pentru suma, reprezentând:

- impozit pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată;
- impozit pe veniturile din dividende,

prin înlocuirea de către organele de inspecție fiscală a Deciziei de impunere cu Decizia de impunere , modificată, prin care au fost îndreptate erorile materiale constatate în cuprinsul titlului de creanță anterior, reprezentat de Decizia de impunere .

2.Suspendarea soluționării contestației formulate de X S.R.L., împotriva *Deciziei de impunere* emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice pentru suma reprezentând:

- impozit pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată;
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

3.Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X S.R.L., împotriva *Deciziei de impunere* emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice pentru suma totală , reprezentând:

- impozit pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată.”

În considerentele Deciziei privind soluționarea contestațiilor formulate de Societatea X se arată ca Raportul de inspecție fiscală în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere , contestată, face obiectul sesizării penale transmise Parchetului de pe lângă Tribunal în vederea cercetării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută de art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.277 alin.(1) lit. a) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedură fiscală, s-a dispus suspendarea soluționării, pe fond, a contestației formulate de Societatea X SRL până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală;procedura administrativă de soluționare a contestației urmând a fi reluată în conformitate cu prevederile la art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și pct. 10.2 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În speta, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P., transmite dosarul contestațiilor formulate de X SRL în vederea reluării procedurii administrative de soluționare a contestației având în vedere că prin adresa înregistrată la ANAF, AJFP transmite documentele încheiate de Parchetul de pe lângă Tribunal și Tribunal respectiv Ordonanța procurorului din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunal emisă în dosarul penal, Ordonanța procurorului din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunal emisă în dosarul penal și Încheierea penală emisă de Tribunal, din care rezultă că dosarul penal a fost soluționat definitiv iar în raport de cuantumul sumei contestate , competența de soluționare aparține D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestații.

Se reține că prin Ordonanța procurorului din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunal emisă în dosarul penal s-a dispus:

“Clasarea cauzei având ca obiect săvârșirea infracțiunilor prev. și ped.de art.9 al.1 lit.c și al.2 din Legea 241/2005 și art.272 al.1 lit.b din Legea nr.31/1990 republicată, cu aplicarea art.35 alin.1 C.P. și art.38 al.1 Cod Penal , de către reprezentanții X SRL Sibiu în raport de relațiile comerciale cu Întreprinderile individuale, U SRL , V SRL respectiv S SRL.

Disjungerea cercetarilor și declinarea competenței de soluționare în favoarea Parchetului de pe lângă Tribunal, sub aspectul savarsirii infracțiunii prev. de art.9 al.1 lit.b din Legea nr.241/2005 republicată , cu aplicarea art.35 alin.1 din noul Cod Penal de către reprezentanții Societății V SRL respectiv Societății S SRL , în ceea ce privește relațiile comerciale cu Societatea X SRL , aferent perioadei 2009-2011.”

Prin Ordonanța de clasare emisă în Dosarul existentă în copie la dosarul cauzei , Parchetul de pe lângă Tribunal dispune:

" 1.Clasarea cauzei pentru infracțiunea prevăzută de art.9 alin.1 lit.c și alin.2 din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.35 alin.1 C.P. și art.5 C.P., atribuită reprezentanților X SRL , deoarece fapta nu este prevăzută de legea penală sau nu a fost savarsită cu vinovăția prevăzută de lege.

2.Clasarea cauzei pentru infracțiunea prevăzută de art.272 alin.1 lit.b din Legea nr.31/1990 cu aplicarea art.35 alin.1 C.P. și art.5 C.P., atribuită reprezentanților X SRL, deoarece fapta nu este prevăzută de legea penală sau nu a fost savarsită cu vinovăția prevăzută de lege, precum și faptul că a intervenit prescripția răspunderii penale.”

Din considerentele acestei Ordonanțe se rețin următoarele:

Prin ordonanța , în temeiul art. 315 alin. 1 lit. b CPP rap. la art. 16 lit. b CPP s-a dispus clasarea cauzei privind săvârșirea infracțiunilor prev. de art. 9 alin. 1 lit. c și alin. 2 din Legea nr. 241/2005 și art. 272 alin. 1 lit. b din Legea nr. 31/1990, cu aplic. art. 35 alin. 1 CP și art. 38 alin. 1 CP, de către reprezentanții X SRL în raporturile comerciale desfășurate cu întreprinderile individuale, U SRL, V SRL și S SRL, precum și declinarea competenței de soluționare în favoarea Parchetului de pe lângă Tribunal cu privire la săvârșirea infracțiunii prev. de art. 9 alin. 1 lit. b din Legea nr. 241/2005, cu aplic. art. 35 alin. 1 CP, de către reprezentanții V SRL și S SRL în raporturile comerciale desfășurate cu X SRL în perioada 2009-2011.

Prin Ordonanța, Prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunal a admis plângerea împotriva soluției de clasare formulată de partea civilă A.J.F.P. , pe care a înfirmat-o, dispunând redeschiderea urmăririi penale în cauză. Între considerentele menționate în cuprinsul ordonanței se regăsesc cele privind: necesitatea efectuării unei cercetări efective privind veridicitatea raporturilor comerciale; audierea reprezentanților societăților care au încheiat contractele de prestări servicii cu X SRL și a persoanelor care au prestat în mod efectiv serviciile facturate; efectuarea unor verificări cu privire la sumele de bani rulate între societăți.

Tribunalul, prin Încheierea Penală, în baza art. 335 alin. 4 CPP a admis cererea formulată de parchet și, în consecință, a confirmat redeschiderea urmăririi penale în dosar în ceea ce privește plângerea formulată de petenta A.J.F.P. în contradictoriu și entitățile economice - persoane fizice autorizate și persoane juridice supuse cercetărilor în cauză.

Se reține că, împotriva Ordonanței de clasare pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunal, A.J.F.P. a formulat plângere care a fost soluționată prin Ordonanța emisă de prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunal în dosarul , în care s-a dispus :

“Respingerea plângerii formulate de petenta A.J.F.P. .”

Impotriva Ordonantelor Parchetului de pe langa Tribunal, A.J.F.P. a formulat plangere la Tribunal , care a facut obiectul dosarului ....

Solutionand plangerea formulata de A.J.F.P. ,Tribunalul prin Incheierea Penala , pronuntata in dosar dispune:

“Respinge plangerea formulata de petenta Administratia Judeteana a Finantelor Publice , împotriva Ordonantei pronuntata în dosarul Parchetului de pe lângă Tribunal și a Ordonantei pronuntata în dosar de către prim-procurorul adjunct al Parchetului de pe lângă Tribunal pe care le menține. [...]

Definitiva.”

In consecinta se retine ca , dosarul penal a fost solutionat definitiv prin Incheierea Penala pronuntata de Tribunal-Sectia Penala in dosar iar motivul care a determinat suspendarea solutionarii administrative a contestatiei formulata de Societatea X SRL, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala a incetat, fiind intrunite conditiile prevazute de art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.10.3 din Ordinul Presedintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1), art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, luand in considerare Incheierea Penala pronuntata de Tribunal-Sectia Penala ramasa definitiva in dosarul ..., D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X .

I.Prin contestatiile formulate, înregistrate la AJFP, Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de către A.J.F.P. și solicita anularea în parte a actelor administrativ fiscale contestate și anularea partiala a obligatiilor fiscale respectiv impozit pe profit, TVA și anularea integrala a impozitului pe veniturile din dividende .

În sustinerea cauzei, societatea contestatara prezinta urmatoarele argumente:

1)In ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii achitate în perioada aprilie -iunie 2011 de X S.R.L către V SRL și S SRL, societatea contestatara sustine ca, constatarile și concluziile organelor de inspectie fiscala sunt eronate sub aspectul starii de fapt și nelegale sub aspectul aplicarii sanctiunii nedeductibilitatii cheltuielilor.

In ceea ce privește cheltuielile cu închirierea utilajelor, societatea contestatara arata ca acestea sunt aferente unor operațiuni comerciale reale, folosința utilajelor fiind procurată de societate de la V SRL și ulterior pusă la dispoziția C SRL, în mod real. În susținerea celor afirmate, contestatara anexează adresa primită de la C SRL și situatiile de lucrări emise de C și aprobate de beneficiar.

Societatea contestatara arata ca prin controlului inopinat efectuat de organele de inspectie fiscala asupra Societății C au fost analizate operatiunile comerciale desfășurate de C cu Societatea X SRL inclusiv cele care privesc inchirierea de utilaje; în urma controlului finalizat prin incheierea procesului verbal nu s-au reținut deficiente în derularea operatiunilor economice dintre C SRL și Societatea X SRL .

În consecinta starea de fapt potrivit careia operatiunile dintre X SRL și C SRL ar fi fictive este eronata și contrazisa de documentele provenind de la C SRL și de actele de control inopinat efectuate asupra C SRL care nu confirma aceasta ipoteza.

Cu privire la contractul de prestări servicii , X S.R.L consideră că organele de inspectie fiscală fac o interpretare trunchiată a prevederilor contractuale și susține că în raporturile cu furnizorul, obligația de dislocare și transport utilaje precum și deservirea utilajului cu personal de specialitate revine în sarcina societății, însă niciunde în cuprinsul contractului nu scrie că aceasta are obligația de a executa aceste servicii cu personal propriu. Totodată adaugă faptul că utilajele au fost reînchiriate de societate către antreprenori, care, au organizat în mod direct dislocarea, transportul și personalul de specialitate pentru utilajele prevăzute în contract.

Referitor la cheltuielile cu tratamentele fitosanitare, societatea consideră că acestea sunt aferente unor operațiuni comerciale reale, iar tratamentele fitosanitare au fost efectuate.

Societatea contestatara considera ca organele de inspectie fiscala nu trebuia sa respingerea la deductibilitate aceste cheltuieli în temeiul prevederilor art. 21, alin.(4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, deoarece tratamentele fitosanitare sunt absolut necesare pentru plantația de afin și în lipsa acestor tratamente plantația nu ar fi intrat pe rod. X S.R.L. arata că în acest sens a fost încheiat Contractul de prestări servicii , fiind prezentat în timpul controlului împreuna cu situațiile de lucrări prin care a certificat executarea tratamentelor.Sustinerea organului fiscal privind pretinsa fictivitate a executarii tratamentelor fitosanitare este contrazisa în primul rând de documentele prezentate dar mai important de faptul obiectiv al intrarii pe rod a plantatiei și al producției de afine în cantitatea și calitatea corespunzatoare care a generat venituri imposabile în beneficiul societății.

Totodată, X S.R.L consideră că o anume conduită fiscală a furnizorilor nu poate atrage sancționarea societății și susține că, prin încheierea de contracte cu o societate nou înființată, nu modifică cu nimic situația de fapt.

Societatea contestatara sustine ca in situatiile de lucrări nu prezinta prețul unitar, valoarea manoperei și transportul utilajelor este nerelevant , deoarece codul fiscal nu impune o asemenea conditionare .

Totodată, societatea contestatara subliniază că și dacă societățile furnizoare V SRL și S SRL ar avea un comportament de tip fantomă, acest lucru nu i se poate imputa, societatea nefiind beneficiara unor asemenea operațiuni; sustine ca a primit bunurile și serviciile prevazute în contracte și în facturi, a efectuat plati prin virament bancar în baza facturilor emise de aceste societății în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Societatea contestatara sustine ca a reflectat în contabilitate operatiunile și plățile efectuate către acești furnizori și-a îndeplinit obligatia de declarare și raportare a acestor operațiuni către organele fiscale imediat după efectuarea lor și nu au fost sesizate nereguli.

Modul în care furnizorii au ținut contabilitatea și și-au îndeplinit obligatiile de raportare și plata a taxelor și impozitelor nu se afla sub controlul Societății X SRL și

nici responsabilitatea sa; organul fiscal avea obligatia de a se raporta la jurisprudenta obligatorie emisa de CJUE în cauzele Gabor Tith, cauza C-324/2011, C-285 /2011 Bonik EOOD . Jurisprudenta Kittel și Racolta Recycling , pct.56-61 precum și Mahagebensi David pct.45.

Totodata societatea contestatara sustine ca toate cheltuielile au fost efectuate în scopul obținerii de venituri și că nu există avantaje fiscale artificiale, create în folosul societății.

Arata ca în ceea ce privește utilajele inchiriate de la V SRL acestea au fost efectuate în scopul procurării folosintei acestora în vederea inchirierii către Societatea C SRL; din aceste operațiuni societatea a obținut venituri impozabile și a colectat TVA , care au fost inregistrate în evidente contabile și declarate către bugetul statului.

1.2. Cu privire la decizia organului fiscal de a califica drept nedeductibile sumele plătite ca remunerație pentru activitatea prestată de PF ,societatea contestatara consideră concluziile echipei de inspecție fiscală ca fiind nelegale și eronate, din urmatoarele motive:

Referitor la contractul nr...:

- PF este cel care, prin activitatea și contribuția sa directă, a generat atragerea de clienți ai societății, încheierea de contracte și a implementat proiectele contractate, contribuția sa fiind directă și esențială, în sensul că fără activitatea sa nu ar mai fi existat nici clienți și nici venituri impozabile în patrimoniul societății.

- Înscrisurile puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală dovedesc efectuarea activității de către PF direct și personal și nu de salariații societății. În activitatea generatoare de venituri a societății, activitatea și contribuția PF a fost esențială, fiind singura activitate care a adus clienți, care a negociat și a încheiat contracte și care a gestionat fazele preliminare ale proiectelor.

Totodată, societatea contestatara sustine că niciunul din salariați nu a adus niciun client societății, nu a acordat consultanță și nu a gestionat proiectele clienților în fazele preliminare; susține că fără activitatea depusă de PF nu ar fi existat clienții care să contracteze cu societatea și să efectueze plăți către aceasta. Din toată documentația referitoare la proiectele din care societatea a realizat venituri impozabile, rezultă contribuția și activitatea esențială a PF fără de care nu ar fi existat nici clienții și nici veniturile provenite de la acești clienți. Pentru această activitate, contestatara consideră că PF are dreptul la remunerație conform cotei sale de contribuție la veniturile realizate de societate. Această remunerație s-a formalizat, în baza principiului libertății contractuale, în contractul și plățile efectuate către I.I. – formă în care persoana fizică ce a efectuat activitățile a ales să fie remunerată. Societatea adaugă faptul că prin activitatea și contribuția sa directă PF a produs astfel în mod direct, prin plățile efectuate de clienții identificați și gestionați de el, venituri impozabile în patrimoniul societății.

- prestarea efectivă a activităților remunerate rezultă din înscrisurile puse la dispoziția organului fiscal (corespondență, contracte semnate, proiecte – care dovedesc activitatea și contribuția directă a domnului PF) și care poate fi confirmată de depozitiile salariaților societății.

Referitor la contractul nr. ...:

X SRL susține că prin activitatea și contribuția sa directă, PF a identificat investitorul dispus să achiziționeze plantația de afin și activitatea de producție, a asistat societatea în cursul negocierilor și în cursul pregătirii documentelor necesare realizării

tranzacției. Se arata faptul că la data încheierii contractului de consultanță nu era identificat niciun investitor interesat de achiziționarea afacerii derulate de societate. De asemenea onorariul stabilit în contract a fost stabilit direct la rezultatul serviciilor prestate de consultant, respectiv prețul încasat de societate în urma tranzacției.

În activitatea depusă în baza contractelor încheiate cu societatea, costurile aferente prestării de servicii, cum ar fi costuri cu deplasarea (transport cazare etc.) au fost suportate de către PF.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au refuzat să recunoască dreptul PF de a fi remunerat pentru activitatea prestată și consideră că acest fapt este nelegal, întrucât nu există nicio prevedere legală care să oblige o persoană să presteze o activitate neremunerată în beneficiul unei societăți comerciale. Faptul că PF are calitatea de asociat sau administrator în cadrul societății nu înseamnă că nu are dreptul de a fi remunerat pentru activitatea depusă; contestatara susține că nu există nicio prevedere legală care să interzică unei persoane care îndeplinește calitatea de administrator al unui SRL să desfășoare activități remunerate pentru societatea pe care o administrează. De altfel, actul constitutiv al societății, art. 10 formulează foarte clar atribuțiile administratorului și se poate observa că acestea nu includ activitățile care fac obiectul contractelor ....

Societatea contestatara susține că în cazul de față, PF a ales să fie remunerat în forma înregistrată și autorizată legal I.I. Potrivit prevederilor legale, remunerația primită a fost declarată de PF în cadrul declarațiilor de venit global înregistrate în fiecare an la organele fiscale, a fost supusă impozitului pe venit global, care a și fost plătit de către PF.

Societatea adaugă că toate funcțiile deținute de către PF în baza contractelor de muncă sunt cu timp parțial de 1 sau 2 ore, iar activitatea de administrare la 3 societăți este atât permisă de Legea 31/1990 privind societățile comerciale cât și posibilă, întrucât nu presupune prezența fizică permanentă la toate societățile.

X SRL consideră eronată poziția organelor de inspecție fiscală care precizează că facturile storno au fost înregistrate în momentul în care societatea trebuia să restituie banii clienților, conform înțelegerilor părților, și nu în momentul în care avea sau nu TVA de plată și precizează că societatea nu a avut TVA de plată deoarece a făcut livrări intracomunitare de afine în perioada 2011-2015, operațiuni care sunt scutite de TVA.

Contestatara consideră că, în ceea ce privește contractele de prestări servicii consultanță încheiate cu I SRL, se face confuzie între realitatea prestării serviciilor către beneficiar și rezultatul obținut de beneficiar ca urmare a prestării serviciilor. PF a întocmit, în cadrul activității sale pentru societate, proiectele și documentația necesară pentru a fi depusă de beneficiarul I SRL pentru finanțare nerambursabilă.

În ceea ce privește contractul P societatea contestatara susține că s-a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală dovada că cel care s-a deplasat la expozițiile unde s-a realizat identificarea clienților cu care s-a concretizat ulterior relația comercială a clientului P a fost PF. În activitatea generatoare de venituri a societății, activitatea și contribuția PF a fost esențială, fiind singurul care a identificat clientul și a intermediat contractele pe baza cărora societatea a încasat onorariul de la clientul P.

1.3. Referitor la achizițiile de prestări servicii efectuate de la persoane afiliate, societatea contestatara sustine ca serviciile au fost efectiv prestate, iar în decizia de impunere organele de inspecție fiscală au ignorat realitatea din teren, unde aceste

lucrări se pot observa și determina ca fiind reale. În ce privește justificarea documentară a prestării efective a serviciilor, societatea susține că a prezentat documentele din care rezultă tipul lucrărilor și efectuarea lor, respectiv contracte, acte adiționale și situații de lucrări.

Referitor la prestarea de servicii în amenajarea bazinului de irigații, societatea menționează că organele de inspecție fiscală au reținut ca motiv de respingere a deductibilității cheltuielilor, faptul că situația de lucrări nu identifică locul unde au fost prestate serviciile și consideră poziția organului fiscal ca fiind eronată, deoarece situația de lucrări prevede în mod expres că este emisă conform contract care prevede locul executării, respectiv plantația de afin a societății din extravilanul localității ;

Referitor la reținerile organelor de inspecție fiscală privind respingerea deductibilității cheltuielilor la lucrările efectuate la bazin deoarece în realitate, aceste lucrări s-ar fi efectuat în anul 2008 pentru că plantația de afin a fost înființată în anul 2008 și în mod automat și bazinul de irigații trebuie să fi fost înființat tot atunci și nu în anul 2012, societatea consideră că aceste susțineri sunt o pură speculație care nu au la bază nicio probă din cele prevăzute de Codul de procedură fiscală. Totodată, în ceea ce privește nelămurirea organului fiscal asupra dimensiunilor bazinului de irigații executat, societatea consideră că aceasta este o chestiune de fapt ce a putut fi clarificată de organul fiscal prin inspecția vizuală efectuată la fața locului.

În ceea ce privește prestarea de servicii de decolmatare a bazinului de irigații, societatea contestată susține că legătura dintre devizul de lucrări și contract este făcută în chiar cuprinsul contractului, care face trimitere expresă la “devizul atașat”, iar situația de lucrări este aferentă actului adițional care prevede diminuarea valorii inițiale a prețului.

Contestată susține că nu există nicio prevedere legală care să impună părților obligația de a stipula în contractele de prestări servicii de antrepriză sau în documentele ulterioare acestuia “prezentarea de informații tehnice privind utilajul care a efectuat lucrarea” și consideră că documentele societății prezintă toate datele impuse de prevederile legale.

În ceea ce privește prestările de servicii -amenajare teren cu autogrederul efectuate de către G I.I. și U SRL, contestată susține că prestatorul L I.I. a deținut atât mijloacele materiale cât și personal de deservire, astfel încât s-a dovedit capacitatea tehnică și de personal în executarea lucrărilor. Totodată susține că lucrările se pot observa în teren și ele pot fi confirmate de către un fost salariat al prestatorului.

Societatea contestată consideră că lipsa unui proiect tehnic și autorizație de construire este fără fundament, întrucât față de obiectul lucrărilor, nu era necesar un asemenea proiect și autorizație de construire, iar persoanele care au efectuat lucrările pot confirma atât realitatea lor cât și perioada în care au fost efectuate.

Societatea contestată susține că prestările de servicii au avut un caracter ocazional și punctual și unele dintre acestea au avut ca obiect întreținerea și repararea activelor societății pentru care sunt aplicabile Normele metodologice la art. 21 alin. 4 litera m) din Codul fiscal.

Totodată, societatea consideră că lucrările la sistemul de irigații au fost necesare, raportat la cerințele de udare a plantelor de afin, iar pentru funcționarea sistemului de irigații a fost necesară asigurarea sursei de apă tehnologică, pentru care s-a ales varianta colectării apei dintr-un canal de desecare într-un bazin de acumulare.

Contestată susține că lucrările de decolmatare au fost necesare întrucât canalele de irigații acumulează de-a lungul timpului diferite tipuri de depuneri care



reduc diametrul și implicit capacitatea de transport a apei, iar lucrările la drumurile de exploatare au fost necesare întrucât, odată înființată plantația, pentru buna desfășurare a lucrărilor de întreținere a plantației și a deplasării în ea pentru a fi culese fructele, sunt necesare drumuri în interiorul plantației.

## **2. Taxa pe valoarea adăugată;**

Referitor la TVA aferentă operațiunilor înregistrate cu societățile V SRL, S SRL, cu I.I., aferent activității de consultanță stornate și aferentă achizițiilor de prestări servicii efectuate de U SRL, X SRL consideră că este îndeplinită condiția de fond, deoarece achizițiile privind dreptul de folosință al utilajelor și achiziția serviciilor fitosanitare au fost în mod efectiv destinate în folosul operațiunilor taxabile. Totodată, societatea susține că s-a încălcat principiul neutralității TVA, principiu de bază în sistemul TVA, în sensul că este obligată la colectarea și plata TVA în aval, fără să poate deduce TVA achitat în amonte.

Societatea contestată consideră că și condiția de formă este îndeplinită, deoarece, pentru fiecare din achizițiile efectuate, societatea a solicitat și a obținut factura completată în conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal și susține că modul în care furnizorii își îndeplinesc obligația ce le revine de a înregistra/declara/achita tranzacțiile, cheltuielile și veniturile în propria contabilitate nu pot anula dreptul de deducere al TVA achitat de X SRL.

Contestatară se consideră făcută răspunzătoare și pedepsită pentru faptele și conduita altor persoane, în lipsa unui text de lege și în contradicție cu jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene și invocă în susținerea contestației jurisprudența CJUE în analiza deductibilității TVA, respectiv Bonik Eood Cauza C-285/11, Maks Pen Eood ,Cauza C-18/13), Gabor Toth (Cauza C-324/11), PPHU Stehcemp sp. J. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek (Cauza C-277/14).

Totodată, X SRL arată ca, în concordanță cu jurisprudența CJUE este și Jurisprudența Înaltei Curții de Casație și Justiție care a reținut în mod expres că în lipsa dovedirii de către autoritatea fiscală, în baza unor elemente obiective, a faptului că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată în fraudă comisă de emitentul facturii sau de alt operator din amonte, acordarea dreptului de deducere nu poate fi refuzată.

Față de cele prezentate, X SRL consideră că a îndeplinit condițiile necesare exercitării dreptului de deducere a TVA aferente bunurilor achiziționate și că nu s-a dovedit de către organul fiscal nici implicarea societății în vreo fraudă privind TVA și nici nu s-a dovedit în ce a constat beneficiul și avantajul societății sub aspect fiscal.

## **3. Impozitul pe veniturile din dividende;**

Contestatară consideră că organele de inspecție fiscală, în mod nelegal, nu au luat în considerare că toate veniturile obținute de I.I. de la societate au fost deja globalizate asupra persoanei fizice, fiind cuprinse în declarațiile fiscale și impozitate cu impozitul pe venitul net realizat de PF.

Totodată, precizează că, indiferent că PF a încasat aceste sume cu titlu de venit din activități independente sau că le-ar fi încasat cu titlu de dividende sunt supuse unui singur impozit și acela identic ca și cuantum, de 16%.

X SRL consideră că nu ea este persoana impozabilă pentru veniturile din dividende și că societatea are obligația de a reține impozitul pe dividende, dar persoana impozabilă nu este aceasta, ci asociatul.

Totodată menționează că, dacă la câțiva ani distanță de plata făcută, organele de inspecție fiscală recalifică aceste plăți de servicii în plăți de dividende, trebuie verificat dacă nu cumva sumele au fost impozitate deja și consideră că s-a realizat o dublă impozitare a aceleiași sume asupra PF.

În susținerea celor de mai sus, societatea invocă prevederile art. 7 alin. 2 pct. 12 din Legea nr. 571/2003, susținând că acesta prevede în mod expres că poate fi tratată și impusă ca dividend doar suma plătită de societate unui asociat pentru bunuri sau servicii prestate de acesta, “dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit”.

Societatea adaugă că, în acest caz, suma plătită a fost impusă asupra asociatului PF în cadrul venitului net global declarat.

Totodată, X SRL susține că nu a plătit sume pentru bunuri sau servicii de folosul cărora a beneficiat personal asociatul, sens în care consideră că motivarea legală a deciziei de impunere este străină cauzei de față.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala au stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale suplimentare de plata, care se compun din:

- impozit pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

Prin contestatiile inregistrate la inregistrată la AJFP , Societatea X contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de către A.J.F.P. și solicita anularea partiala a obligatiilor fiscale respectiv impozit pe profit , TVA și anularea integrala a impozitului pe veniturile din dividende .

După cum, s-a arătat și mai sus , prin Decizia privind solutionarea contestatiilor formulate de Societatea X SRL, organul de solutionare a contestatiei a dispus suspendarea soluționării contestației cu privire la suma reprezentând impozit pe profit, TVA și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice și a respins contestatia formulata de societata contestatara cu privire la impozitul pe profit și TVA.

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice , rezulta:

Inspecția fiscală efectuată la X SRL a avut ca obiect verificarea modului de calcul al obligațiilor de plată privind Impozitul pe profit pentru intervalul 01.01.2010-30.06.2016, Taxa pe valoarea adăugată pentru intervalul 01.12.2010 - 30.06.2016 și Impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice pentru intervalul 01.12.2010-30.06.2016, conform Avizului de Inspecție Fiscală și a Avizului de Inspecție Fiscală .

### **A)Cu privire la impozitul pe profit , contestat de societate;**

1.)În ceea ce privește operațiunile înregistrate de către X S.R.L cu societățile V SRL și S SRL , urmare verficarilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

În luna iunie 2011, Societatea X înregistrează în evidența contabilă în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" achiziții de servicii respectiv închiriere de utilaje și TVA de la Societatea V SRL, achitate în totalitate prin virament bancar, după cum urmează:

a)-în baza contractului de prestări servicii și a facturii a închiriat 3 buldoexcavatoare, 1 basculă 8x4, 1 tractor, 1 remorcă;

b)-în baza contractului de prestări servicii și a facturii a închiriat 3 buldoexcavatoare pentru alimentarea cu apă a localității ;

c)-în baza contractului de prestări servicii și a facturii a închiriat 1 tractor, 1 plug, 1 tocătoare resturi vegetale, 1 freză;

d)-în baza contractului de prestări servicii și a facturii, a închiriat 1 tractor, 1 remorcă pentru transportul materialelor pentru alimentarea cu apă a localității ;

e)-în baza contractului de prestări servicii și a facturii a închiriat un excavator pe roți de 22 tone.

Facturile au fost achitate prin virament bancar către societatea V SRL ;Plata facturilor emise de V SRL a fost efectuată din împrumuturi acordate societății X S.R.L. de asociatul majoritar/administratorul societății (creditări).

Organele de inspecție fiscală specifică faptul că facturile și contractele originale au fost ridicate de I.P.J. - Serviciul de investigare a criminalității economice conform procesului verbal încheiat .

Achizițiile prezentate la pct. a)-d) au fost închiriate societății C S.R.L. fiind emise facturi care au fost înregistrate în evidența contabilă a societății contestată la venituri în contul 704 "Venituri din servicii prestate" iar TVA în contul 4427 "TVA colectată";pentru utilajele care fac obiectul contractelor mai sus enumerate respectiv cele de la pct. a), b) și d), în timpul controlului au fost prezentate contracte de prestări servicii prin care acestea au fost închiriate societății C S.R.L., astfel:

-utilajele prezentate la litera a) au fost închiriate în baza contractului de prestări servicii și facturii , cu mențiunea că acest contract a fost încheiat înaintea contractului de prestări servicii dintre societatea V S.R.L. și societatea X S.R.L.;

-utilajele prezentate la litera b) au fost închiriate în baza contractului de prestări servicii (la această dată societatea V SRL nu a fost înființată) și facturii ;

-utilajele prezentate la litera d) au fost închiriate în baza contractului de prestări servicii (la această dată societatea V SRL nu a fost înființată) și facturii .

Pentru utilajele înscrise în contractul prezent la pct. c), societatea contestată a prezentat contractul de prestări servicii (la această dată societatea V SRL nu a fost înființată) și factura care are ca obiect efectuarea de lucrări agricole necesare întreținerii plantației de măr pentru societatea C SRL cu utilajele închiriate de la V SRL.

Pentru utilajele înscrise în contractele prezentate mai sus la pct. e), împuternicitul administratorului societății X S.R.L. nu a prezentat documente justificative care să ateste modul de utilizare a utilajului menționat în contractul de prestări servicii și în factura emisă de V SRL.

Conform notei explicative , împuternicitul administratorului societății a precizat că excavatorul a fost contractat în scopul închirierii către C SRL, dar care nu a mai fost închiriat întrucât furnizorul V SRL a imobilizat la dispoziția societății X S.R.L. acest excavator și nu a fost valorificat către alți clienți în perioada prevăzută în contract, societatea fiind obligată să achite prețul conform prevederilor contractuale.

Din verificarea documentelor prezentate de societate în timpul controlului, s-au constatat și următoarele aspecte:

-contractele au fost semnate din partea societății X SRL de către administratorul PF;

-contractele de prestări servicii au fost încheiate înaintea datei de înființare și înregistrare a societății V SRL;

-datele de identificare a utilajelor nu sunt menționate în contractele sau facturile prezentate;

-nu au fost prezentate documente care să ateste efectuarea transportului acestor utilaje, locul în care acestea au fost depozitate, cum au fost recepționate în condițiile în care societatea X S.R.L. a avut calitatea de cumpărător revânzător;

-în anexa la contractul de prestări servicii se menționează că societatea X SRL va asigura întreg personalul, transportul muncitorilor și dislocarea utilajelor, fără ca să prezinte documente justificative în acest sens (societatea X S.R.L. nu are personal angajat care să deservească utilajele menționate, nu există documente care să ateste transportul muncitorilor, utilajelor);

-pentru utilajul care a făcut obiectul contractului de prestări servicii împuternicitul administratorului societății X SRL nu a prezentat documente care să justifice utilizarea acestuia în scopul realizării de venituri impozabile și în folosul unor operațiuni taxabile.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise împuternicitului administratorului societății X S.R.L, care în răspunsurile formulate în nota explicativă , referitoare la operațiunile înregistrate cu societățile V SRL și S SRL, a precizat următoarele:

-Contractele au fost completate în ce privește furnizorii, obiectul și valoarea contractului de către prestator, ambele societăți fiind reprezentate de o persoana fizica, fără a se prezenta modul în care acesta a fost contactat;

-Dovada efectuării transportului utilajelor este reprezentată de faptul că beneficiarul final a utilizat în activitatea sa aceste utilaje, fapt certificat de plata contravalorii folosinței utilajelor, utilajele fiind transportate de societatea C S.R.L. direct la locul lucrărilor;

-împuternicitul administratorului societății X S.R.L. nu deține informații privind proveniența și datele de identificare a utilajelor deoarece nu are calitatea de cumpărător și nu a considerat necesar solicitarea de acte de proprietate;

Facturile emise de V SRL au fost puse la dispoziție completate, semnate și ștampilate de persoana fizica.

Din verificarea informațiilor deținute în baza de date a ANAF referitoare la societatea V SRL s-au constatat următoarele:

-societatea V SRL a fost înființată în aceeași zi și la același sediu cu societatea S SRL;

-societatea nu a depus în anul 2011 declarații fiscale și deconturi de TVA care să ateste efectuarea de operațiuni economice în calitate de persoană impozabilă;

-societatea nu a depus declarații fiscale din care să rezulte ca a avut salariați cu care aceasta a efectuat livrările declarate în declarația informativă 394 pentru semestrul I 2011;

-societatea nu a depus niciodată la organul fiscal teritorial situațiile financiare;

-pentru semestrul I 2011 depune cu întârziere declarația informativă 394 prin care declară livrări către societatea X S.R.L. și către alte societăți și achiziții numai de la societatea S SRL;

-societatea S SRL este o firmă cu comportament de tip fantomă înființată în aceeași zi la același sediu social controlată de aceeași persoană;

-societatea S SRL, a declarat achiziții numai de la societatea T S.R.L. societate care nu a declarat niciodată efectuarea de operațiuni economice.

În ceea ce privește operațiunile bancare efectuate, din consultarea bazei de date s-a constatat că încasările efectuate de societatea V SRL de la clienți au fost retrase direct de la bancă sau prin intermediul cardurilor bancare .

Urmare controlului încrucișat și a inspecțiilor fiscale efectuate de A.J.F.P. comunicate cu adresa , au rezultat următoarele:

-societatea V SRL nu funcționează la sediul social declarat;

-imobilul de la adresa menționată se află într-o stare accentuată de degradare și nu este locuit, iar starea în care se află clădirea respectivă nu permite desfășurarea de activități economice;

-organele de inspecție fiscală au contactat administratorul care a declarat că "Nu am cunoștințe despre faptul că figurez la Societatea V SRL. Nu am nicio relație cu această societate, nu am desfășurat niciun fel de activitate cu această firmă. Nu știu cum am ajuns asociat unic și administrator la firma asta";

-din verificarea dosarului fiscal s-a constatat existența procurii autentificate , prin care administratorul I -a împuternicit să administreze societatea având puteri depline, aceeași persoană având și certificatul digital calificat pentru semnarea declarațiilor fiscale;

- imputernicitul nu a putut fi contactat de organele de inspecție fiscală la adresa unde locuiesc alte persoane;

-societatea V SRL a efectuat operațiuni de comerț cu diverse mărfuri pentru care nu se face dovada realității tranzacțiilor și dacă acestea au avut loc efectiv cu societățile înscrise în facturi;

-în "activitatea desfășurată" societatea V SRL a emis facturi pentru niște tranzacții pentru care nu face dovada efectuării în realitate, în condițiile în care aceasta nu a desfășurat activitate la sediul social, nu a deținut depozite sau spații de lucru declarate, nu a avut salariați, existând suspiciuni asupra realității tranzacțiilor pentru care clienții au dedus TVA și cheltuielile aferente.

Ca urmare a celor prezentate s-a constatat că societatea V SRL nu avea capacitatea tehnică de a efectua serviciile înscrise în contracte deoarece aceasta nu era înființată la data încheierii contractelor, nu avea patrimoniu, personal salariat și nici contracte de lucrări încheiate cu terți pentru efectuarea lucrărilor și nu au fost identificate niciun fel de documente care să justifice proveniența legală a serviciilor "livrate" și realitatea acestora.

Astfel, în baza prevederilor art. 11, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală consideră că facturile emise de societatea V SRL nu reflectă operațiuni comerciale reale și în consecință nu pot fi considerate din punct de vedere legal documente justificative așa cum prevede art. 6 din Legea nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la operațiunile înregistrate în baza facturilor emise de furnizorul S SRL, organele de inspectie fiscala au constatat ca în lunile aprilie și mai 2011 societatea X S.R.L. înregistrează în evidența contabilă în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" achiziții de prestări servicii tratamente fitosanitare de la societatea S SRL, achitate în totalitate prin virament bancar.

Operațiunile au fost înregistrate în baza contractului de prestări servicii care a avut ca obiect efectuarea de tratamente fitosanitare pentru plantația de afin și căpșun din extravilanul localității .

La contractul menționat au fost anexate următoarele documente:

-Anexa 1 Termeni de referință, în care sunt menționate denumirea tratamentelor fitosanitare și perioada, precum și faptul că prestatorul va asigura întregul personal pentru efectuarea lucrării, transportul muncitorilor, dislocarea utilajelor și cheltuielile aferente tratamentelor fitosanitare;

-Centralizator situații lucrări în care sunt menționate denumirea lucrării, perioada și valoarea cu TVA;

-opt situații de lucrări pentru fiecare lucrare înscrisă în centralizator.

În baza acestui contract societatea X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un număr de 7 facturi reprezentând tratamente fitosanitare conform contract, care au furnizor societatea S SRL .

Facturile au fost achitate prin virament bancar din contul aparținând societății X S.R.L. în contul aparținând societății S S.R.L.

Din verificarea documentelor prezentate în timpul controlului s-au constatat următoarele aspecte:

-contractul a semnat din partea societății X S.R.L. de către administratorul PF;

-contractul de prestări servicii a fost încheiat a doua zi după înființarea societății S SRL;

-societatea X nu a prezentat certificate emise de producător care să ateste proveniența tratamentelor fitosanitare aplicate și nici certificarea ecologică prevăzută în contract la pct. 4.1

-în situațiile de lucrări nu a fost prezentată denumirea și cantitatea de produse fitosanitare utilizate pentru lucrările fitosanitare prezentate, prețul unitar și originea acestora sau valoarea manoperei și a transportului utilajelor;

-valoarea contractului a fost stabilită în sumă fixă, iar în urma "efectuării serviciilor" au fost întocmite situații de lucrări din care a rezultat exact aceiași valoare.

-în anexa la contractul de prestări servicii se menționează că furnizorul va asigura întreg personalul, transportul muncitorilor și dislocarea utilajelor, fără ca să prezinte documente justificative în acest sens (furnizorul nu are personal angajat, nu există documente care să ateste transportul muncitorilor, utilajelor).

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise împuternicitului administratorului societății X, care în răspunsurile formulate în nota explicativă, referitoare la operațiunile înregistrate cu societățile V SRL și S SRL, a precizat următoarele:

-Contractele au fost completate în ce privește furnizorii, obiectul și valoarea contractului de către prestator, ambele societăți fiind reprezentate de o persoană fizică, fără a se preciza modul în care acesta a fost contactat;

-Termenii de referință ai serviciilor, inclusiv perioada au fost prevăzuți în contract și anexa 1, iar societatea X S.R.L. nu a achiziționat mărfuri de la S SRL ci tratamente fitosanitare;

- Societatea X S.R.L. nu a fost implicată în transportul utilajelor și persoanele necesare pentru prestarea serviciilor, neavând obligații contractuale în acest sens;
- împuternicitul administratorului societății X S.R.L. nu deține informații privind proveniența și datele de identificare a utilajelor deoarece nu are calitatea de cumpărător și nu a considerat necesar solicitarea de acte de proprietate;
- facturile emise de S SRL au fost puse la dispoziție completate, semnate și ștampilate de persoana fizică .

Din verificarea informațiilor deținute în baza de date a ANAF referitoare la societatea S SRL s-au constatat următoarele:

- societatea S SRL a fost înființată în aceeași zi și la același sediu cu societatea V SRL;
- societatea nu a depus în anul 2011 declarații fiscale și deconturi de TVA care să ateste efectuarea de operațiuni economice în calitate de persoană impozabilă;
- societatea nu a depus declarații fiscale din care să rezulte ca a avut salariați cu care aceasta a efectuat livrările declarate în declarația informativă 394 pentru semestrul I 2011;
- societatea nu a depus niciodată la organul fiscal teritorial situațiile financiare;
- pentru semestrul 2011 depune cu întârziere declarația informativă 394 prin care declară livrări către societatea X S.R.L. și către alte societăți și achiziții numai de la societatea T SRL;
- societatea T este o firmă cu comportament de tip fantomă care nu a declarat niciodată efectuarea de operațiuni economice.

În urma controlului încrucișat și a inspecțiilor fiscale efectuate de A.J.F.P. comunicate cu adresa , au rezultat următoarele:

- societatea S SRL nu funcționează la sediul social declarat ;
- imobilul de la adresa menționată se află într-o stare accentuată de degradare și nu este locuit, iar starea în care se află clădirea respectivă nu permite desfășurarea de activități economice;
- administratorul nu putut fi contactat de organele de inspecție fiscală la adresa de domiciliu , care conform administratorului blocului a fost închiriat unei eleve;
- administratorul nu a dat curs invitațiilor transmise de a prezenta la sediul organului fiscal cu documentele financiar contabile ale societății S S.R.L.;
- imputernicitul deține certificatul digital calificat pentru semnarea declarațiilor fiscale, persoană care are calitatea de împuternicit al administratorului la societatea V SRL;
- în "activitatea desfășurată" societatea S SRL a emis facturi pentru niște tranzacții pentru care nu face dovada efectuării în realitate, în condițiile în care aceasta nu a desfășurat activitate la sediul social, nu a deținut depozite sau spații de lucru declarate, nu a avut salariați, existând suspiciuni asupra realității tranzacțiilor pentru care clienții au dedus TVA și cheltuielile aferente;
- nu au fost identificate niciun fel de documente care să justifice proveniența bunurilor/ serviciilor "livrate" de societatea S SRL, nivelul livrărilor declarate de furnizori fiind nesemnificative în raport cu "livrările efectuate";
- societatea S SRL a efectuat de la clienți încasări prin viramente bancare, iar sumele încasate au fost ridicate direct de la bancă sau prin intermediul cardurilor bancare de la bancomate de către administrator și împuternicit sau au fost virate către diverse societăți cu comportament de tip fantomă.

Ca urmare a celor prezentate se constată că societatea S SRL nu avea capacitatea tehnică de a efectua serviciile înscrise în contracte deoarece aceasta nu avea partimoniu, personal salariat și nici contracte de lucrări încheiate cu terți pentru efectuarea lucrărilor și nu au fost identificate niciun fel de documente care să justifice proveniența legală a serviciilor „livrate” și realitatea acestora.

Astfel, în baza prevederilor art. 11, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală consideră că facturile emise de societatea S SRL nu reflectă operațiuni comerciale reale și în consecință nu pot fi considerate din punct de vedere legal documente justificative așa cum prevede art. 6 din Legea nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare constatarilor efectuate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că există suspiciuni rezonabile în ceea ce privește realitatea prestațiilor de servicii facturate de societatea V și societatea S SRL către Societatea X SRL, fapt pentru care în baza prevederilor art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi luate în considerare tranzacții care nu au scop economic și pentru care nu există toate elementele că acestea s-au efectuat în realitate; în baza art. 6 din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală consideră că societatea X SRL nu deține documente care să justifice că prestațiile de servicii de închiriere și tratamente fitosanitare ar fi fost efectuate în realitate de societățile V SRL și S SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru prestațiile de servicii înscrise în contractele încheiate cu V SRL, Societatea X este o societate verigă interpusă în circuitul tranzacțional cu scopul de a crea avantaje fiscale constând în cheltuieli și TVA deductibilă beneficiarului, respectiv societății C SRL.

Achiziția de prestării servicii înscrisă în contractul prezentat la pct. e) nu a fost efectuată în realitate de la societatea V SRL, aceasta fiind înregistrată pentru crearea de avantaje fiscale societății X SRL și efectuarea unor operațiuni bancare pentru tranzacții care nu au avut loc în realitate.

Achizițiile de prestării servicii înscrise în contractul prezentat ca fiind încheiat cu S SRL, nu a fost efectuată în realitate de acesta societate, acestea fiind înregistrate pentru crearea de avantaje fiscale Societății X SRL și efectuarea unor operațiuni bancare pentru tranzacții care nu au avut loc în realitate.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au constatat că Societatea X SRL nu poate deduce cheltuielile cu prestațiile de servicii înregistrate în perioada aprilie - iunie 2011 în raport de prevederile art. 21 alin. 4 litera f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și titlul II pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

2. Cu privire la activitatea de consultanță înregistrată în baza facturilor emise de I.I., din Raportul de inspecție fiscală, rezulta:

a). Societatea X S.R.L., în calitate de beneficiar, a încheiat cu I.I., în calitate de prestator, contractul de prestări servicii având ca obiect serviciile prezentate la pct. 2.1. din contract pentru care beneficiarul s-a obligat să plătească prestatorului o sumă din valoarea contractului de consultanță/proiectare semnat între societate și clienții acesteia în funcție de un număr de ore alocate.



În baza acestui contract și a facturilor reprezentând consultanță în obținerea fondurilor europene emise de I.I., Societatea X, a înregistrat în perioada decembrie 2011 - iulie 2015 în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" cheltuieli de exploatare și a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă; înregistrarea în evidentele contabile a cheltuielilor deductibile și TVA deductibilă s-a efectuat în baza facturilor emise de I.I., astfel:

- 14 facturi reprezentând servicii consultanță ;
- 7 facturi reprezentând stornare servicii consultanță .

Achitarea facturilor înregistrate, inclusiv restituirea valorii facturilor storno s-a efectuat aproape integral prin viramente bancare și parțial în numerar.

Valoarea serviciilor de consultanță facturate de I.I. către societatea X SRL în baza contractului de prestări servicii , a fost determinată conform anexei la contract ca fiind comision rezultat prin înmulțirea unui număr de ore cu prețul + TVA, fără a fi menționată perioada în care au fost efectuate .

Prestările de servicii facturate de I.I. reprezintă în medie 54% din valoarea facturilor emise de societatea X SRL către clienți săi.

O parte din facturile emise de I.I. au fost stornate în anul următor sau în același an, fără ca acestea să fie în concordanță cu valoarea comisionului determinat în anexa la contract. Valoarea comisionului înscris în anexa la contract în anul 2012 a fost reglat prin facturile emise în anul 2013, iar valoarea comisionului din anul 2014 a fost reglat prin facturile emise în anul 2015.

Pentru justificarea prestării serviciilor de consultanță înscrise în contract, respectiv a cheltuielilor cu comisioanele/consultanță în obținerea fondurilor europene înregistrate de societatea X S.R.L. ca achiziții de la I.I., PF a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

a) rapoarte de activitate în care au fost descrise serviciile profesionale furnizate de I.I. pentru clienții societății X S.R.L.;

b)corespondență;stadii economice necesare întocmirii bugetului proiectelor; documentații necesare obținerii avizelor;studii preliminare pentru identificarea și obținerea sursei de finanțare aferentă contribuției proprii din cadrul proiectelor;analiza punctaj de selecție al proiectelor; foi de capăt ale proiectelor întocmite și depuse în vederea obținerii finanțării, de unde reiese că PF a fost șef de proiect.

Documentele justificative au fost solicitate prin nota explicativă iar răspunsurile la întrebările formulate au fost prezentate și anume:

-în răspunsul la întrebarea nr. 1, PF precizează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală trei bibliorafturi cu documente, cu mențiunea că acestea nu reprezintă totalitatea documentelor justificative deținute pentru justificarea serviciilor de consultanță prestate deoarece volumul este foarte mare.

Din analiza documentelor justificative prezentate în vederea justificării prestării serviciilor de consultanță înscrise în contract și facturile emise de I.I., s-au constatat următoarele:

-rapoartele cu descrierea serviciilor profesionale prezentate sunt anuale, fără a se identifica data întocmirii acestora și perioada în care au fost efectuate serviciile, fiind înscrise doar un număr de ore care ar fi fost alocate pentru realizarea serviciilor;

-din rapoartele prezentate rezultă că o parte din serviciile profesionale au fost efectuate în alți ani, față de anii în care, pentru acestea au fost calculate comisioane conform anexei la contract ;

-conform anexei la contract și rapoartelor cu serviciile profesionale de consultanță prezentate, rezultă că acestea au fost întocmite în principal în anii ulteriori încheierii contractelor de prestări servicii dintre societatea X SRL și beneficiarii acestora;

-în nota explicativă 1 se menționează că serviciile înscrise la pct. 2.1. (pct. 1,2,3) din contract se efectuau înaintea încheierii acestora, iar în rapoartele cu descrierea serviciilor profesionale referitoare la pct. 1,2,3 din contract au fost alocate ore după încheierea contractelor ;

-nu au fost prezentate rapoarte din care să rezulte că I.I. a efectuat servicii de consultanță și în anii 2009 și 2010, servicii care conform răspunsului nr. 3 din nota explicativă au fost realizate de societatea X S.R.L. prin angajații proprii, deși o parte din comisioanele determinate în anii 2011-2015 sunt aferente unor contracte încheiate de societatea X. în anii 2009 și 2010 cu beneficiarii ....;

-la descrierea serviciilor profesionale prezentate la pct. 4 din rapoarte, care au fost descrise numai la o parte din clienții societății X S.R.L., se menționează negocierea condițiilor/contractului de consultanță/proiectare și editarea contractului de consultanță, deși contractele de prestări servicii au fost încheiate de societatea X S.R.L. reprezentată de administratorul PF;

-nu au fost prezentate documente care să susțină că serviciile profesionale înscrise în rapoarte au fost efectuate de I.I. (modul identificare a clienților societății X S.R.L., ordine de deplasare la domiciliul clientului/locul investiției, modul de editare a contractului de consultanță, efectuarea de cheltuieli pentru realizarea serviciilor).

În ceea ce privește justificarea serviciilor de intermediere vânzări efectuate pentru societatea P, Societatea X nu a prezentat documente justificative care să ateste efectuarea acestora de către I.I, fapt menționat la răspunsul din nota explicativă.

Serviciile profesionale descrise în raportul prezentat ca fiind efectuate de I.I. către P nu justifică efectuarea acestora de către întreprinderea individuală (valoarea acestora în anexa la contractul ), în condițiile în care consultanța tehnico economică și distribuția ofertelor societății P au fost contractate și facturate de societatea X.

În ceea ce privește justificarea serviciilor de consultanță efectuate pentru societatea I S.R.L., s-a constatat că societatea X S.R.L. a încheiat cu societatea I S.R.L. două contracte de prestări servicii pentru întocmirea de proiecte cofinanțate din fonduri europene și anume:

-Contractul de prestări servicii și actul adițional ;

În baza acestui contract și a devizului financiar anexat, prestatorul X S.R.L. se obliga să asigure beneficiarului următoarele servicii :

-întocmirea planului de afaceri ;

-întocmirea cererii de finanțare ;

-întocmirea dosarului de achiziții ;

-întocmirea cererilor de plată ;

pentru proiectul cofinanțat de ... măsura 1.1."Dezvoltarea activității societății I SRL prin achiziția de utilaje performante pentru realizarea de lucrări de pregătire a terenului", în baza acestui contract societatea X S.R.L. a emis următoarele facturi..., care au fost încasate prin virament bancar .

La contractul de prestări servicii a fost întocmit actul adițional prin care părțile au stabilit de comun acord ca prestatorul X S.R.L. să îi ramburseze beneficiarului I S.R.L, suma deoarece proiectul întocmit de prestator nu a fost selectat pentru finanțare nerambursabilă. Respingerea cererii de finanțare a fost menționată și în scrisoarea de

respingere a proiectului emisă de Organismul Intermediar pentru IMM având în vedere neindeplinirea criteriilor administrative și de eligibilitate pentru proiectul depus.

Având în vedere documentele menționate, societatea X S.R.L. a întocmit factura prin care au fost stornate serviciile de consultanță reprezentând parțial consultanța, suma care a fost și restituită de societatea X S.R.L. către societatea I S.R.L.

-Contractul de prestări servicii și actul adițional;

În baza acestui contract, prestatorul X S.R.L. se obliga să asigure beneficiarului următoarele servicii la prețul de 5% + TVA din valoarea eligibilă a proiectului:

-întocmirea cererii de finanțare (fără proiectare);

-întocmirea dosarului de achiziții;

-întocmirea cererilor de plată,

pentru proiectul care prevede construirea unei hale de depozitare și procesare afine.

În baza acestui contract societatea X S.R.L. a emis factura reprezentând consultanța conform contract fiind înregistrată în contul 704 "Venituri din servicii prestate", iar TVA în contul 4427 "TVA colectată".

Din dosarul întocmit de societatea X S.R.L. pentru serviciile de consultanță efectuate pentru societatea I S.R.L., valoarea devizului financiar a fost stabilit la valoarea ..., proiectarea fiind efectuată de societatea ... iar din nota explicativă 4 dată de PF, rezultă că serviciile prestate în baza acestui contract au constat în întocmirea cererii de finanțare (fără proiectare).

Ulterior, părțile au încheiat actul adițional prin care s-a hotărât rezilierea contractului de prestări servicii și obligația de rambursare a avansul plătit, în termen de 30 zile; în baza actului adițional societatea X a emis factura prin care a fost stornat integral factura, care au fost înregistrată în roșu în contul 704 "Venituri din servicii prestate" și în roșu în contul 4427 „TVA colectată”.

Conform anexei la contract, pentru serviciile de consultanță efectuate de societatea X S.R.L. către I S.R.L., I.I. a facturat în anul 2012 consultanță pentru servicii profesionale reprezentând un timp alocat de 29 ore, iar odată cu rezilierea contractului în anul 2013, a stornat valoarea reprezentând un timp alocat de 18 ore, în condițiile în care societatea X S.R.L. a reziliat integral serviciile facturate.

Societatea X SRL a înregistrat și alte operațiuni cu societatea I SRL, respectiv a încheiat contracte care nu au fost duse la îndeplinire și în baza cărora au fost emise facturi de avansuri care au fost stornate ulterior, fără ca acestea să genereze implicații fiscale.

b)Referitor la documentele justificative reprezentând corespondența către clienții societății X S.R.L.; ofertele pentru achiziția de utilaje; cererea de finanțare întocmită pentru clientul I SRL, foia de capăt a proiectelor îl menționează ca șef proiect pe PF iar proiectant general societatea X SRL;biletele de avion, comanda pentru bilete electronice gratuite de acces la expo A 2013;corespondența electronică referitoare la ajutorul de minimis (consultanță, facturi, contract consultanță, informații despre clienți etc., din verificarea acestor documente, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-conform site-ului aparținând societății X S.R.L., societatea oferă soluții complete la elaborarea proiectelor pentru finanțare din fondurile structurale europene, prin efectuarea serviciilor de consultanță prezentate la anexa nr, 7;

-conform ofertei prezentate pe site, serviciile de consultanță oferite de societatea X S.R.L. se suprapun cu cele care conform pct 2.1. din contractul ar fi fost efectuate de I.I.;

-documentele prezentate de societatea X SRL nu justifică modul de identificare a potențialilor beneficiari de fonduri europene de către I.I., cu mențiunea că pentru proiectele întocmite de societatea X S.R.L., în care serviciile de consultanță erau eligibile la finanțare, acestea erau solicitate de beneficiar printr-o cerere de ofertă (conform modelului prezentat ), iar pentru cele pentru programele de minimis informațiile privind acordarea acestora au fost transmise de către PF în calitate de manager general al societății X SRL ;

-conform actului constitutiv al societății X S.R.L. , aceasta a avut un singur administrator, respectiv pe PF , persoană care a controlat în totalitate activitatea, atât prin calitatea de administrator, cât și prin cea de asociat majoritar ;

-conform actului constitutiv PF nu putea avea calitatea de administrator la alte societăți concurente fără aprobarea adunării generale a asociaților (cu mențiunea că acesta deține majoritatea) și nici să facă același fel de comerț, pe cont propriu sau pe contul altei persoane fizice sau juridice;

-facturile emise de I.I. au fost stornate în anul următor sau în același an, fără ca acestea să fie în concordanță cu valoarea comisionului determinat în anexa la contract, valoarea comisionului din anul 2012 fiind reglat prin facturile emise în anul 2013 (două din facturile emise în anul 2012 au fost stornate integral în anul 2013, valoarea acestora fiind inclusă ulterior în alte facturi emise în anul 2013), iar valoarea comisionului din anul 2014 a fost reglat prin facturile emise în anul 2015 (valoarea comisionului negativ din anul 2015 a fost stabilit la aceeași valoare cu valoarea ultimelor două facturi din anul 2014).

Având în vedere documentele prezentate, organele de inspecție fiscală constată că acestea nu justifică efectuarea serviciilor de consultanță de către I.I.

Din informațiile transmise de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. - Serviciul inspecție fiscală persoane fizice, referitor la contractul de prestări servicii urmare controlului încrucișat rezulta următoarele:

-rapoartele de activitate au fost întocmite ulterior solicitării acestora de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.- Serviciul inspecție fiscală persoane fizice, deoarece acestea nu au fost centralizate electronic în forma finală, ci doar scrise de mână, fapt care rezultă și din nota explicativă ;

-I.I. nu deține în patrimoniu baza tehnico materială necesară prestării serviciilor de consultanță, fapt menționat de PF în nota explicativă , în care acesta precizează că "baza tehnico materială folosită (autoturism, laptop, telefon) a fost deținută de mine personal și nu achiziționată pe întreprindere individuală";

-rapoartele de activitate prezentate sunt incomplete, respectiv sunt anuale, fără a putea fi identificate zilele/orele alocate prestării serviciului (fără data întocmire a raportului sau data prestării serviciilor), sunt semnate doar de I.I. și nu sunt însoțite de documente justificative;

-pe baza documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că rapoartele de activitate sunt în fapt o detaliere pe ore a anexei care face parte integrantă a contractului de prestări servicii încheiat cu societatea X S.R.L., care prin comportamentul fiscal din perioada de raportare își însușește serviciile presupus a fi

prestate de I.I. plătind integral facturile emise, deși societatea X S.R.L. nu contrasemnează rapoartele prezentate;

-părțile implicate în operațiunea economică înscrisă în contractele de consultanță se suprapun și se identifică în sensul că titularul I.I. și administratorul societății X SRL a fost aceeași persoană, respectiv PF ;

-din analiza documentelor justificative prezentate de I.I. în perioada de raportare, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu întocmește documentație și nu înregistrează în evidența contabilă cheltuieli cu deplasările efectuate și rapoartele de activitate prezentate.

Totodată persoana fizica care a efectuat prestările de servicii înscrise în rapoartele de activitate prezentate, a mai deținut și următoarele calități:

-în perioada ianuarie 2010 - iulie 2015 a deținut calitatea de administrator la societatea X SRL la care desfășura și coordona activitatea de consultanță și exploatarea plantației de arbuști fructiferi (afin) și titular al I.I (fără salariați până în iulie 2014) la care desfășura activitatea necesară înființării și exploatării unei alte plantații de arbuști fructiferi (afin);

-în perioada ianuarie 2010 - iulie 2015 a deținut și calitatea de salariat sau administrator la alte persoane afiliate conform art. 7 alin. 1 pct. 21 din Codul fiscal, respectiv :

-la L I.I. a deținut calitatea de director cu timp parțial de 1 oră/zi ;

-la V I.I. a deținut calitatea de director cu timp parțial de 2 ore/zi ;

-la U S.R.L. a deținut calitatea de director cu timp parțial de 2 ore/zi ;

-la C S.R.L. a deținut calitatea de administrator și inginer șef piscicultură și vânătoare cu timp parțial de 2 ore/zi ;

-la N S.R.L. a deținut calitatea de administrator.

Urmare analizei efectuate , organele de inspecție fiscală persoane fizice au concluzionat ca activitatea de consultanță presupus a fi desfășurată de I.I, in baza contractului , este puțin probabil a fi realizata de o singură persoană respectiv PF deoarece nu a avut timpul fizic necesar desfășurării tuturor activităților pe care susține că le-a efectuat, respectiv: calitatea de administrator la trei societăți active (care a efectuat toate operațiunile necesare realizării obiectului de activitate), salariat la patru entități diferite (afiliate) și titular al I.I. (fără personal salariat), care, pe de o parte se ocupa de înființarea plantației de arbuști fructiferi, iar pe de altă parte aloca extrem de mult timp activității de consultanță.

Ca urmare a celor prezentate și în baza prevederilor art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și art. 6 din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală consideră că societatea X S.R.L. nu deține documente care să justifice că prestările de servicii cu comisioanele/consultanță în obținerea fondurilor europene au fost efectuate în realitate de I.I.

Considera ca în fapt, prestările de servicii consultanță în obținerea fondurilor europene au fost efectuate pentru clienții finali integral de către societatea X S.R.L. prin administratorul și angajații acesteia având în vedere și următoarele considerente:

- I.I. a alocat timp pentru servicii de consultanță unor clienți ai societății X S.R.L., clienți pentru care societatea nu a efectuat serviciile de consultanță (I SRL) sau pentru servicii de consultanță în vânzări pentru care societatea nu a prezentat documente care să ateste efectuarea lor (P SRL) fapt ce denotă că serviciile de consultanță facturate de I.I. pentru acești clienți nu au fost realizate de întreprinderea individuală;

-I.I. nu înregistrează, nu face dovada efectuării de cheltuieli și nu deține baza materială care să justifice efectuarea serviciilor înscrise în contractul de prestări servicii și anexa acestuia;

-rapoartele de activitate prezentate nu pot justifica că serviciile de consultanță au fost executate de I.I., având în vedere faptul că aceeași persoană coordonează în totalitate ambele entități, iar documentele justificative prezentate au fost semnate și întocmite de PF în calitate de manager general sau de administrator al societății X S.R.L.;

-conform anexei la contractul și rapoartelor referitoare la serviciile profesionale de consultanță prezentate, rezultă că acestea au fost întocmite în principal în anii ulterioari încheierii contractelor de prestări servicii dintre societatea X S.R.L. și beneficiarii acesteia, fapt ce denotă că serviciile de consultanță/proiectare nu au fost efectuate de I.I.;

-PF a fost administrator unic al societății X S.R.L, societate care are ca domeniu de activitate "Activități de consultanță pentru afaceri" cod CAEN 7022 și care s-a declarat la Centru ca organizație care desfășoară activități de consultanță în Regiunea Centru pentru fonduri structurale;

-serviciile de consultanță au fost înregistrate și efectuate de societatea X S.R.L. întrucât pentru realizarea acestora a fost utilizată baza materială și salariații acesteia, au fost înregistrate cheltuieli care atestă efectuarea de deplasări la beneficiari și la locul investițiilor, iar editarea și semnarea contractelor de consultanță a fost efectuată de societate prin administratorul PF și nu de I.I.;

-emiterea facturilor cu serviciile de consultanță în obținerea fondurilor europene în baza contractului precum și stornarea acestora fără nicio justificare, în condițiile în care acestea au fost emise inițial ca "prestări servicii efectuate", s-au efectuat pentru ajustarea bazei de impozitare a TVA și obținerea de avantaje fiscale, respectiv anularea soldului TVA de plată sau majorarea soldului TVA de recuperat înregistrat de societatea X S.R.L.;

-facturile storno au fost înregistrate în perioadele în care societatea X S.R.L. înregistra TVA de recuperat, iar prin înregistrarea acestora nu rezulta TVA de plată în decont ;

-I.I. a emis facturile în perioadele fiscale în care, prin emiterea acestora să nu înregistreze TVA de plată.

b)Referitor la prestări servicii consultanță înregistrate în baza contractului de prestări servicii ;

Din verificările efectuate la societatea X S.R.L. privind prestările de servicii înregistrate în baza contractului menționat, organele de inspectie fiscala au constatat :

In baza contractului de vânzare cumpărare autentificat, încheiat între PF în calitate de vânzător și I.I., în calitate de cumpărător, întreprinderea individuală a achiziționat imobilul teren fâneată.

In aceeași zi, între societatea X S.R.L. în calitate de promitent cumpărător și I.I. în calitate de promitent vânzător a fost încheiat antecontractul de vânzare cumpărare având ca obiect promisiune de vânzare/cumpărare a imobilul terenul înscris în CF.

In baza acestui contract I.I. a emis factura reprezentând tranșa I din contravaloarea terenului și factura reprezentând tranșa II din contravaloarea terenului , ambele facturi fiind achitate în întregime în mai multe tranșe .

Tranșa III nu a fost facturată .

A fost încheiat un act adițional, prin care părțile au convenit să rezilieze de comun acord antecontractul menționat, iar I.I. s-a obligat să restituie avansul primit .

La data rezilierii antecontactului de vânzare cumpărare, societatea X S.R.L. a emis factura storno prin care storneaza factura , dar suma achitată în baza facturii inițiale nu a fost restituită de către I.I..

În baza procesului verbal de stingere a datoriilor, fără număr, dată și nesemnat de părți suma a fost compensată cu valoarea înscrisă în factura emisă de societatea X S.R.L. pentru prestări servicii conform contract de prestări servicii .

Tot în baza actului adițional menționat I.I. emite factura storno prin care stomează factura , sumă care a fost restituită societății X S.R.L. prin virament bancar.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca imobilul teren a fost înregistrat în evidența contabilă eronat în contul 211 "Terenuri" fără ca societatea X S.R.L. să dețină un contract de vânzare cumpărare autentic care să ateste transferul dreptului de proprietate, reprezentând valoare înscrisă în factura , înregistrare care a fost stornată în baza facturilor stono cu aceiași valoare.

Totodată, s-a constatat ca Societatea X S.R.L., în calitate de beneficiar, a încheiat cu I.I., în calitate de prestator, contractul de prestări servicii având ca obiect serviciile prezentate la pct. 2.1. din contract pentru care beneficiarul se obligă să plătească prestatorului suma în condițiile în care prețul de vânzare/transfer al plantației de afin .

În baza acestui contract și a facturii emisă de I.I. reprezentând prestări servicii conform contract , în luna septembrie 2014, societatea X S.R.L. a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" și a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă ;factura nu a fost achitată, valoarea acesteia fiind compensată cu aceiași sumă achitată pentru factura reprezentând contravaloare teren extravilan, care a fost stornată prin emiterea facturii storno .

Astfel suma a fost compensată în baza procesului verbal de stingere a datoriilor (fără număr, dată și nesemnat de părți), înscrisă în factura emisă de I.I. pentru prestări servicii conform contract .

În vederea justificării serviciilor din contractul de prestări servicii în timpul controlului, societatea contestată a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele justificative, acestea reprezentând corespondența purtată de la adresa de poștă electronică aparținând societății X S.R.L., reprezentând negocierile purtate de către PF pentru vânzarea celor două plantații de afin (ferma 1 aparținând societății X SRL și ferma 2 aparținând I.I.), precum și vânzarea terenurilor adiacente de la proprietarii relevanți (comunicare documente, răspunsuri la diferite întrebări, programare întâlniri, diverse studii, oferte).

Toată corespondența electronică către clienții societății a fost transmisă de pe domeniul fondconsult.ro deținut de X S.R.L. și au fost semnate de către PF în calitate de manager general al societății.

Urmare analizei efectuate , organele de inspecție fiscală au constatat ca:

-antecontractul de vânzare cumpărare având ca obiect promisiunea de vânzare/cumpărare a imobilul terenul înscris în CF a fost încheiat la o valoare mult superioară prețului de achiziție, fără ca acesta să prevadă un termen de efectuare a transferului dreptului de proprietate;

-terenul ce face obiectul contractului a fost utilizat de către I.I. pentru înființarea unei plantații de afin (ferma 2) și după data încheierii antecontractului de vânzare cumpărare;

-suma a fost utilizată de I.I. în principal pentru achitarea furnizorilor întreprinderii individuale sau au fost virate în contul personal al persoanei fizice ;

-contractul de vânzare cumpărare autentificat și antecontractul de vânzare cumpărare a fost încheiat între persoane afiliate, reprezentate și controlate de aceeași persoană, respectiv PF;

-terenul a fost înregistrat în evidența contabilă a societății X S.R.L. în contul 211 „Terenuri” fără documente justificative (contract de vânzare cumpărare autentic);

-urmare rezilierii antecontractului de vânzare cumpărare, care s-a efectuat după începerea negocierilor de vânzare a plantațiilor de afin și a stornării tranșei 1 și 2, I.I. nu a restituit decât suma aferentă tranșei a II-a, fără a restitui și suma aferentă tranșei 1;

-valoarea prestărilor de servicii înscrise în contract a fost stabilită și facturată la exact aceeași valoare la care a fost facturată și achitată tranșa I a antecontractului de vânzare cumpărare.

Ca urmare celor prezentate mai sus și în baza prevederilor art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și art. 6 din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X SRL nu deține documente care să justifice că prestările de servicii cu consultanța înscrise în contractul de prestări servicii au fost efectuate de I.I., în fapt, negocierile pentru perfectarea transferului de active aflate în proprietatea și folosința societății au fost efectuate de către administratorul acesteia, care conform actului constitutiv are ca atribuții încheierea de contracte.

Mai mult s-a constatat ca:

-antecontractul de vânzare cumpărare nu a avut un scop economic și nu a reprezentat o promisiune de vânzare, acesta fiind încheiat pentru transferarea încasărilor efectuate de societatea X SRL din activitatea desfășurată, contractul încheiat reprezentând în fapt un împrumut acordat de societatea X SRL către I.I.;

-antecontractul de vânzare cumpărare nu a avut un scop economic deoarece acesta a fost utilizat de I.I. pentru realizarea investiției plantație de afin începând chiar cu anul 2011 și a fost reziliat ca urmare a negocierilor pentru vânzarea acestuia efectuate între I.I. și investitorul A SRL ;

-I.I. nu înregistrează, nu face dovada efectuării de cheltuieli și nu deține baza materială care să justifice efectuarea de către aceasta a serviciilor înscrise în contractul de prestări servicii nr. 1/03.01.2014;

-societatea X SRL nu a prezentat alte documente care să justifice că serviciile de consultanță au fost executate de I.I., având în vedere faptul că aceeași persoană coordonează în totalitate ambele entități, iar documentele justificative prezentate au fost semnate și întocmite de către PF în calitatea de manager general sau de administrator unic al societății X SRL;

-contractul privind transferul de active are ca părți contractante atât I.I. cât și societatea X SRL, în calitate de vânzători, de unde rezultă că negocierea condițiilor de transfer au fost efectuate de aceeași persoană, respectiv PF, pentru ambele persoane;

-contractul de prestări servicii a fost încheiat și a fost emisă factura cu scopul de a anula datoria achitată de societatea X SRL către I.I. în contul primei tranșe din antecontractul de vânzare cumpărare;



-deși negocierea a fost efectuată și pentru vânzarea activelor deținute de alte persoane afiliate, I.I. nu a emis facturi pentru prestări servicii către acestea, fapt precizat de împuternicitul administratorului societății în nota explicativă .

Faptul că tranzacțiile din antecontractul de vânzare cumpărare și contractul de prestări servicii nu au avut un scop economic rezultă și din faptul ca PF vinde terenul înscris în CF către II având ca titular pe PF; I.I. având ca titular pe PF, face o promisiune de vânzare pentru același teren către societatea X S.R.L., reprezentată de PF în calitate de administrator unic.

După o perioadă de 3 ani și 6 luni, I.I. având ca titular pe PF, nu mai respectă promisiunea făcută societății X S.R.L. reprezentată de PF în calitate de administrator unic și de comun acord reziliază antecontractul de vânzare cumpărare; Din suma achitată I.I. având ca titular pe PF restituie societății X S.R.L. reprezentată de PF în calitate de administrator unic numai suma , rezultând o diferență nerestituită; Pentru diferența nerestituită, I.I. încheie cu societatea X S.R.L. contractul de prestări servicii prin care PF în calitate de titular al I.I. efectuează servicii de consultanță pentru societatea X S.R.L. reprezentată de PF, în calitate de administrator.

Urmare analizei efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca prestările de servicii consultanță facturate de I.I. în baza contractelor nu au un scop economic, acestea fiind efectuate doar în scopul obținerii unor avantaje fiscale și determinării unei situații fiscale mai favorabile pentru Societatea X S.R.L., respectiv pentru acordarea de avantaje financiare administratorului, respectiv PF, având în vedere următoarele:

-prin înregistrarea facturilor în perioada mai 2011-iulie 2015, societatea X S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a TVA , fapt ce a determinat ca societatea să nu înregistreze sold TVA de plată la sfârșitul niciunei perioade fiscale, respectiv aceasta nu a datorat niciodată TVA la bugetul de stat ;

-o parte din facturile cu serviciile de consultanță în obținerea fondurilor europene emise în baza contractului , au fost stornate în condițiile în care acestea au fost emise inițial ca "prestări servicii efectuate", ceea ce denotă ca au fost întocmite doar ca mod de ajustare a bazei de impozitare la diferite perioade fiscale;

-factura emisă de I.I. reprezentând serviciile de consultanță din contractul a fost emisă doar pentru acoperirea valorii facturii inițiale și avantajului fiscal creat inițial prin exercitarea dreptului de deducere a TVA în luna mai 2011 în baza facturii ;

-prin emiterea facturilor I.I. nu a înregistrat la sfârșitul niciunei perioade fiscale TVA de plată, aceasta înregistrând la fiecare perioadă fiscală sold negativ de TVA care nu a fost solicitat la rambursare, iar TVA colectată aferentă facturilor emise către societatea X S.R.L. a fost compensată din soldul negativ de TVA;

-prin înregistrarea prestărilor de servicii consultanță, societatea X S.R.L. a diminuat profitul net , fapt ce a generat și diminuarea profitului impozabil și a impozitului pe profit;

-facturile înregistrate au fost achitate de societatea X S.R.L. în conturile bancare deținute de PF, sume care în principal au fost virate ulterior în conturile personale deținute de către PF sau au fost utilizate de I.I. pentru achitarea furnizorilor;

-ulterior din conturile personale, o parte din sumele încasate se întorc sub formă de împrumut acordat de către PF, Societății X S.R.L (creditare societate înregistrată în contul 4551 "Asociați conturi curente"), acestea fiind virate din conturile personale în conturile bancare ale societății;

-prin înregistrarea facturilor emise de I.I., a diminuat valoarea profitului impozabil la societatea X S.R.L. și a creat un avantaj fiscal asociatului majoritar, respectiv a determinat evitarea declarării și plății impozitului pe veniturile din dividende persoane fizice de către societate.

În aceste condiții, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în perioada decembrie 2011 - iulie 2015, în conformitate cu prevederile art 21 alin. 4 litera m) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și titlul II pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

3.Referitor la achizițiile de prestări servicii înregistrate în evidentele contabile în baza unor documente emise de persoane afiliate;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea X SRL a înregistrat în evidentele contabile achizitii de servicii de la persoane afiliate și anume :

În baza facturilor emise de V I.I. , afiliata conform prevederilor art. 7 pct. 21 din Legea nr. 571/2013, cu modificările și completările ulterioare, societatea contestatara a înregistrat în contul 628 "Cheltuieli cu serviciile efectuate de terii" achiziții reprezentând prestări servicii conform contractelor ..;

Achizițiile înregistrate au fost achitate de societatea X SRL către I.I integral prin virament bancar .

În vederea justificarii prestărilor de servicii înregistrate de societatea contestatara, în timpul controlului au fost prezentate următoarele documente:

-Contractul de prestări servicii având ca obiect prestarea de lucrări de pregătire a terenului constând în amenajarea unui bazin de irigații în cadrul plantației de afin și situația de lucrări ;

-Contractul de prestări servicii având ca obiect lucrări de pregătire a terenului constând în decolmatarea bazinului de irigații în cadrul plantației de afin .

Pentru acest contract au fost prezentate următoarele documente:

-un deviz de lucrări fără număr și dată, fără identificarea locului unde se vor presta serviciile, fără informații din care să rezulte că se referă la serviciile din contractul menționat, fără informații tehnice privind utilajul care va efectua lucrarea;

-actul adițional la contractul de prestări servicii în care se prevede diminuarea valorii contractului conform situației de lucrări anexate;

-situația de lucrări fără identificarea locului unde au fost prestate serviciile, fără informații din care să rezulte că se referă la serviciile din contractul menționat, fără informații tehnice privind utilajul care a efectuat lucrarea sau perioada efectuării serviciilor.

-Contractul de prestări servicii având ca obiect lucrări de pregătire a terenului constând în decolmatarea canalului de irigații .

Pentru acest contract au fost prezentate următoarele documente:

-un deviz de lucrări fără număr și dată, fără identificarea locului unde se vor presta serviciile, fără informații din care să rezulte că se referă la serviciile din contractul menționat, fără informații tehnice privind utilajul care va efectua lucrarea;

-actul adițional la contractul de prestări servicii care prevede că datorită condițiilor meteo nefavorabile contractul de prestări servicii a fost reziliat.

-Contractul de prestări servicii având ca obiect lucrări de pregătire a terenului constând în decolmatarea canalului de irigații .

Pentru acest contract au fost prezentate următoarele documente:

-un deviz de lucrări fără număr și dată, fără identificarea locului unde se vor presta serviciile, fără informații din care să rezulte că se referă la serviciile din contractul menționat, fără informații tehnice privind utilajul care va efectua lucrarea;

-situația de lucrări, fără identificarea locului unde au fost prestate serviciile, fără informații din care să rezulte că se referă la serviciile din contractul menționat, fără informații tehnice privind utilajul care a efectuat lucrarea sau perioada efectuării serviciilor.

În vederea verificării realității prestărilor de servicii înregistrate de societatea X S.R.L. de la V I.I., organele de inspecție fiscală au solicitat, prin solicitarea ..., A.J.F.P. efectuarea unui control încrucișat la întreprinderea individuală.

Cu adresa ,înregistrată la A.J.F.P., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. au transmis procesul verbal de control împreună cu anexele corespunzătoare.

Din analiza celor constatate și consemnate în procesul verbal au rezultat următoarele aspecte:

-s-a constatat că între societatea X S.R.L. și V I.I. au fost încheiate un număr de patru contracte de prestări servicii în cadrul cărora întreprinderea individuală s-a angajat în calitate de prestator să efectueze diverse lucrări de prestări servicii cu excavatorul și anume:

În data de ...a fost încheiat contractul de prestări servicii , având ca obiect amenajarea unui bazin de irigații în cadrul plantației de afin din extravilanul localității , în baza căruia s-au emis facturile ; Societatea X SRL , a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul de prestări servicii care are ca obiect amenajarea unui bazin de irigații cum rezultă din contractul prezentat de V I.I.

Pentru aceste prestări de servicii a fost prezentată situația de lucrări unde a fost înscrisă lucrarea amenajare bazin apă fără a fi identificată locația în care s-au desfășurat lucrările în condițiile în care se aflau două plantații de afine învecinate, una proprietatea societății X S.R.L. și alta proprietatea I.I..

Din verificările efectuate de către organele de inspecție fiscală la contribuabilii cu același obiect de activitate care au înființat plantații de afin, s-a constatat ca în toate cazurile bazinul de apă a fost amenajat odată cu înființarea plantației de afin, iar la societatea X SRL plantația de afin a fost înființată în anul 2008 conform site-ului deci în mod normal amenajarea bazinului de apă nu putea să se mai facă o dată conform contractului de prestări servicii , în luna septembrie 2012.

În septembrie 2013 a fost încheiat contractul de prestări servicii având ca obiect prestarea de lucrări de pregătire a terenului constând în decolmatarea bazinului de irigații în cadrul plantației de afin din extravilanul localității și actul adițional prin care părțile contractante au hotărât diminuarea valorii contractului .

În baza contractului și a actului adițional mai sus menționate V I.I. a emis:

-factura (prestări servicii cu excavatorul) având în anexa un deviz de lucrări fără număr, fără data și fără identificarea locației unde se va efectua lucrarea cu denumirea «decolmatarea bazinului de irigații».

-factura storno având în anexa situația de lucrări în care a fost înscrisă lucrarea privind «decolmatarea bazinului de irigații» fără identificarea locației unde au avut loc lucrările .

Ca urmare a celor prezentate, organele de inspecție din cadrul A.J.F.P. constată că documentele prezentate nu reprezintă documente justificative întrucât acestea nu

respecta condițiile prevăzute de pct. 14 din Normele metodologice aprobate prin OMFP nr. 1040/2004 și pct. 1 și 2 din Anexa 1 la Normele metodologice aprobate OMFP nr. 3512/2008 (în vigoare în perioada verificată), iar realitatea acestor prestări de servicii ar fi putut fi justificată de contribuabil printr-o situație de lucrări întocmită conform prevederilor art. 134<sup>1</sup>, alin. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În decembrie 2013 a fost încheiat Contractul de prestări servicii având ca obiect prestarea de lucrări de pregătire a terenului constând în decolmatarea canalului de irigații din cadrul plantației de afin din extravilanul localității care în baza actului adițional a fost reziliat datorită condițiilor meteo nefavorabile.

În baza contractului și a actului adițional mai sus menționate V I.I. a emis:

-factura având în anexa un deviz de lucrări fără număr și fără dată și fără identificarea locației unde se va efectua lucrarea cu denumirea „decolmatarea bazinului de irigații” .

-factura storno .

În mai 2014 a fost încheiat Contractul de prestări servicii având ca obiect prestarea de lucrări de pregătire a terenului constând în decolmatarea canalului de irigații din cadrul plantației de afin din extravilanul localității .

În baza contractului s-a emis factura pentru care V I.I. a prezentat un deviz de lucrări fără număr și fără dată având înscrisă la denumirea lucrării specificația „decolmatarea bazinului de irigații” și în care este prevăzut un preț și Situația de lucrări pentru obiectul „decolmatarea bazinului de irigații” în care sunt înscrise aceleași date ca cele din deviz și fără ca din acestea să rezulte unde s-au efectuat prestările de servicii.

În baza celor prezentate în procesul-verbal încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. s-a constatat că V I.I. deține în patrimoniu utilajul Excavator cu roți Hitachi, achiziționat în baza facturii de la furnizorul P, în baza Contractului de finanțare pentru acordarea ajutorului financiar nerambursabil . Acesta este înregistrat în fișa mijlocului fix a utilajului la data controlului fiind identificat scriptic și fizic de către echipa de inspecție fiscală, în baza contractului de muncă încheiat și înregistrat în registrul general de evidență al salariaților întreprinderea individuală l-a avut ca salariat în funcția de mașinist la mașini pentru terasamente (ifronist) pe ..., iar în baza contractului de muncă încheiat și înregistrat în registrul general de evidență al salariaților întreprinderea individuală l-a avut ca salariat în funcția de excavatorist pentru excavatoare cu rotor de mare capacitate pe...

Având în vedere faptul că relațiile comerciale cu X S.R.L. s-au desfășurat după august 2013, când V I.I. nu a mai deținut personal angajat calificat pentru deservirea utilajului se pune întrebarea cine a efectuat aceste lucrări, întrucât V nu este calificată în utilizarea acestui tip de utilaj și mai mult din consultarea aplicației FISCNET în anul 2013 aceasta a realizat venituri salariale de la societatea T SRL de unde se trage concluzia că nu putea să realizeze prestările de servicii contractate.

Din explicațiile date de către V a rezultat faptul că ar fi efectuat lucrările cu persoane pentru care nu a întocmit forme legale de angajare sau aceste lucrări nu au fost efectuate, de asemenea contribuabilul nu a putut să detalieze perioada în care au fost executate lucrările pentru fiecare contract în parte, ce persoane au efectuat aceste / lucrări, pe ce suprafață au fost efectuate aceste lucrări, de unde rezultă suspiciuni în ceea ce privește realitatea prestărilor de servicii către X S.R.L.

Având în vedere constatările din procesul verbal de control transmis de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P., rezultă că prestările de servicii înscrise în facturile care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor nu au fost efectuate în realitate de către furnizorul menționat, aceste documente nu au un scop economic fiind întocmite și introduse în circuitul economic fără a avea o bază reală și legală, iar documentele prezentate nu fac dovada efectuării acestora în realitate.

Din verificarea efectuată de organele de inspecție fiscală la societatea X S.R.L, au fost constatate și următoarele aspecte:

- documentele prezentate, respectiv contractul și facturile au fost întocmite de PF persoană care a coordonat activitatea V I.I., în perioada 10.08.2011-01,08.2015 în calitate de director, pe documentele prezentate fiind aplicată ștampila cu semnătura V;

- contractul de prestări servicii și fișa utilaj nu identifică locația unde s-au desfășurat prestările de servicii;

- contractul prezentat de societatea X S.R.L, are ca obiect amenajarea unui bazin de irigații , iar în cel prezentat de V I.I. amenajarea unui bazin de irigații ;

- în evidența contabilă a societății X S.R.L. nu au fost înregistrate livrări de motorină pentru deservirea utilajului, care conform clauzei prevăzute la art. 2 din contract trebuia asigurată de beneficiar, în condițiile în care acesta nu deține atestat pentru comercializarea produselor petroliere angro cu depozitare sau andetail;

- societatea X S.R.L. nu a prezentat un proiect tehnic privind datele tehnice a lucrărilor efectuate, autorizația de construire în baza căreia s-au efectuat lucrările și nu a înregistrat în evidența contabilă active reprezentând amenajări de terenuri efectuate de I.I. pe terenul aflat în folosința societății în baza contractului de arendă încheiat cu V;

- utilajul Excavator cu roți Hitachi, care a făcut obiectul contractelor de prestări servicii a făcut și obiectul contractului de comodat încheiat între V I.I. în calitate de comodant și societatea X S.R.L. în calitate de comodatar ;

- operațiunile de încasări și plăți au fost efectuate de PF,persoană care efectuează, în calitate de persoană împuternicită, operațiunile înregistrate de V I.I, prin contul bancar .

Având în vedere încasările efectuate de V I.I. pentru facturile emise către societatea X S.R.L. prezentate în procesul verbal de control transmis de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. și din verificarea extraselor contului bancar aparținând PF au rezultat și următoarele aspecte...

Din operațiunile bancare identificate rezultă că valoarea facturile emise de I.I. au fost emise cu scopul transferării disponibilităților bănești ale societății X S.R.L. în contul personal al PF, urmate de îndatorarea societății către asociatul majoritar.

Având în vedere constatările din procesul verbal de control transmis de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. și a constatărilor efectuate la societatea X S.R.L., rezultă că prestările de servicii înscrise în facturile care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor, nu au fost efectuate în realitate de către furnizorul menționat, operațiunile înregistrate nu au un scop economic, iar documentele au fost întocmite și introduse în circuitul economic fără a avea o bază reală și legală care să facă dovada efectuării în realitate a prestărilor de servicii.

Ca urmare documentele în baza cărora a fost înregistrată în evidența contabilă cheltuiala cu prestările de servicii nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, în

conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 litera f) și m) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și prevederile titlului II pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care sumă reprezintă cheltuială nedeductibilă la determinarea profitului impozabil conform art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare verificării, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X SRL a înregistrat în evidentele contabile achizitii de servicii de la G I.I. , persoana afiliata conform prevederilor art. 7 pct 21 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform fisei furnizorului G I.I. societatea a înregistrat în contul 628 "Cheltuieli cu serviciile efectuate de terți" achiziții următoarelor facturi :

- factura reprezentând prestări servicii cu autogrederul, din care a fost achitată ;
- factura reprezentând stornare servicii din factura care nu au fost achitate .

Pentru justificarea prestărilor de servicii înregistrate de societatea, PF a prezentat contractul de prestări servicii având ca obiect prestarea de servicii de lucrări de pregătire a terenului cu autogrederul (anexa nr.47 la RIF).

În vederea verificării realității prestărilor de servicii înregistrate de societatea X S.R.L. de la G I.I., organele de inspecție fiscală au solicitat, A.J.F.P. efectuarea unui control încrucișat la întreprinderea individuala.

Cu adresa înregistrată la A.J.F.P. , organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. au transmis procesul verbal de control împreună cu anexele corespunzătoare.

Din analiza celor constatate și consemnate în procesul verbal mai sus menționat au rezultat următoarele aspecte:

Organele de inspecție fiscala sunt in imposibilitatea de a se pronunța cu privire la realitatea prestărilor de servicii cu autogreder consemnate in facturile , întrucât acesta nu a prezentat documente care sa ateste ca au fost executate faptic aceste prestări, singurele documente prezentate fiind contractul de prestări servicii , facturile aferente si documentul Fisa utilaj;documentul denumit „ fisa utilaj” contine niște date calendaristice din cursul anilor 2013 si 2014, respectiv consemnarea unor ore lucrate, fără a se preciza locația în care s-au efectuat prestările de servicii, iar în afara acestei fișe nu au fost întocmite alte documente.

Din punct de vedere al organelor de inspecție fiscala din cadrul A.J.F.P. acest document nu reprezintă un document justificativ conform prevederilor pct.16 din OMFP nr. 1040/2004 si pct. 1 si 2 din OMFP nr. 3512/2008 (in vigoare in perioada verificata), iar realitatea acestor prestări de servicii ar fi putut fi justificata de contribuabil printr-o situație de lucrări întocmită conform prevederilor art 134<sup>1</sup> alin. 7 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, mai ales in cazul in care beneficiarul X S.R.L. era o persoana juridica plătitoare de TVA.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca G I.I. deține in patrimoniu, utilajul Autogreder achiziționat în baza facturii de la furnizorul P în baza contractului de finanțare pentru acordarea ajutorului financiar nerambursabil . Acesta este înregistrat în registrul inventar la data controlului fiind identificat scriptic și fizic de către echipa de inspecție fiscală. In baza contractului de munca încheiat și înregistrat în registrul general de evidenta al salariaților în perioada 04.09.2013- 25.02.2014 întreprinderea individuala l-a avut ca salariat în funcția de mașinist la mașini pentru terasamente (ifronist) pe ....

Din verificarea efectuată de organele de inspecție fiscală la societatea X S.R.L. au fost constatate și următoarele aspecte:

-valoarea prestărilor de servicii nu a fost determinată în baza unor situații de lucrări, aceasta fiind determinată în fapt la valoarea achitată de societatea verificată către G I.I.;

-determinarea valorii operațiunii în funcție de plata efectuată rezultă și din faptul că factura prin care a fost stornată valoarea neachitată a facturii a fost întocmită după efectuarea plăților;

-documentele prezentate, respectiv contractul și facturile au fost întocmite de PF persoană care a coordonat activitatea G I.I., perioada 15.11.2012-01.08.2015 în calitate de director; pe documentele prezentate este aplicată ștampila cu semnătura G ;

-contractul de prestări servicii și fișa utilaj nu identifică locația unde s-au desfășurat prestările de servicii, în acestea fiind trecute lucrări de pregătire a terenului pe "raza comunei ..;

-societatea X S.R.L. nu a prezentat un proiect tehnic privind datele tehnice a lucrărilor efectuate, autorizația de construire în baza căreia s-au efectuat lucrările și nu a înregistrat în evidența contabilă active reprezentând amenajări de terenuri efectuate de G I.I. pe terenul aflat în folosința societății în baza contractului de arendă încheiat cu V ;

-în evidența contabilă a societății X S.R.L. nu au fost înregistrate livrări de motorină pentru deservirea utilajului, care conform clauzei prevăzute la art. 3 din contract trebuia asigurată de beneficiar, în condițiile în care acesta nu deține atestat pentru comercializarea produselor petroliere angro cu depozitare sau andetail;

-operațiunile de încasări și plăți au fost efectuate de PF, persoană împuternicită care efectuează operațiunile înregistrate de G I.I. prin contul bancar;

- conform extrasului contului bancar aparținând PF, acesta a încasat de la G suma și a virat suma în contul societății X S.R.L. cu explicația împrumut societate.

Având în vedere constatările din procesul verbal de control transmis de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. și a constatărilor efectuate la societatea X S.R.L., rezultă că prestările de servicii înscrise în facturile care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor , nu au fost efectuate în realitate de către furnizorul menționat, operațiunile înregistrate nu au un scop economic, iar documentele au fost întocmite și introduse în circuitul economic fără a avea o bază reală și legală care să facă dovada efectuării în realitate a prestărilor de servicii.

Operațiunile înregistrate de societatea X S.R.L. au fost efectuate doar în scopul obținerii unor avantaje fiscale și determinării unei situații fiscale mai favorabile societății, fapt rezultat și din trasabilitatea sumei achitate către G.I.I. în baza celor două facturi emise, sumă care prin operații succesive efectuate prin conturile bancare deținute de G și PF a fost înregistrată în evidența contabilă a societății X S.R.L. sub formă de împrumut societate.

Ca urmare documentele în baza cărora a fost înregistrată în evidența contabilă cheltuiala cu prestările de servicii nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 litera f) și m) din Legea nr, 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și prevederile titlului II pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care sumă totală ...reprezintă cheltuială nedeductibilă la determinarea profitului impozabil conform art. 19 alin. 1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare verificarii , organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X SRL a achizitionat prestări servicii de la U SRL, entitate afiliată conform prevederile art. 7 pct. 21 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având ca asociat unic și administrator pe G, astfel:

În baza contractului , devizului ofertă și situației de piață încheiat între societatea U SRL în calitate de prestator și societatea X SRL, în calitate de beneficiar a înregistrat în evidența contabilă următoarele facturi :

-factura reprezentând prestări servicii conform contract , achitată prin virament bancar ;

-factura reprezentând prestări servicii conform contract , achitată prin virament bancar .

Din verificarea documentelor prezentate de societatea X SRL s-au constatat următoarele aspecte:

-documentele prezentate, respectiv contractul și facturile au fost întocmite de PF persoană care a coordonat activitatea U SRL în perioada 09.03.2012-01.08.2015 în calitate de director, pe documentele prezentate fiind aplicată ștampila cu semnătură G ;

-G a deținut calitatea de supervizor cules&export în cadrul celor două ferme deținute de societatea X SRL și I.I.;

-devizul ofertă și situația de plată conțin aceleași informații, respectiv cantitatea și valoarea prestațiilor de servicii care au fost cunoscute înainte ca acestea să fie executate, fără a prezenta locul unde au fost efectuate serviciile;

-în devizul ofertă și situația de plată sunt înscrise cheltuieli directe efectuate cu personalul, în condițiile în care, la data întocmirii acestora, societatea U SRL nu a avut personal angajat care să deservească utilajele menționate (buldoexcavator și autobasculantă);

-societatea X SRL nu a prezentat un proiect cu datele tehnice a lucrărilor efectuate și autorizația de construire în baza căreia s-au efectuat lucrările;

-în evidența contabilă nu s-au înregistrat active reprezentând amenajările de terenuri pe terenul aflat în folosința societății în baza contractului de arendă încheiat cu V;

-contractul de transfer de activitate încheiat cu societatea A SRL nu a făcut obiectul vânzării de amenajări de terenuri (lucrări construcții drumuri), terenul agricol și construcțiile edificate pe acesta făcând obiectul și prețul contractului de vânzare cumpărare autentificat încheiat între V în calitate de vânzător și societatea A S.R.L în calitate de cumpărător;

-deoarece conform evidenței contabile amenajarea plantației de afin a fost înființată în anul 2008, iar anul 2011 a fost primul an în care au fost recoltate afine rezultă că drumurile de exploatare au fost utilizate înainte de data executării acestora de U SRL ;

-lucrările înscrise în devizul și situația de plată fac referire la lucrări de construcții efectuate cu buldoexcavatorul reprezentând defrișări suprafețe împădurite cu tufișuri și arbuști, săpături mecanice și împrăștierea pământului și nivelarea cu buldoexcavatorul, precum și transport rutier al pământului sau molozului cu autobasculanta, în condițiile în care drumurile de exploatare au fost utilizate înainte de efectuarea acestora de societatea U SRL ;



-în evidența contabilă a societății X S.R.L. nu au fost înregistrate livrări de motorină pentru deservirea utilajului, care conform clauzei prevăzute la art. 3 din contract trebuia asigurată de beneficiar, în condițiile în care acesta nu deține atestat pentru comercializarea produselor petroliere angro cu depozitare sau andetail;

-după data întocmirii situației de plată pentru lucrările executate , aceleași utilajele au fost preluate de la societatea U SRL în baza contractului de comodat prin care comodantul a dat spre folosință comodatarului X S.R.L., pentru perioada 01.06.2011-31. 12.2011, două buldoexcavatoare și o basculă 8x4;

-utilajele 1 buldoexcavator și 1 basculă 8x4 care a făcut obiectul contractului de prestări servicii au făcut și obiectul contractului de comodat încheiat între U SRL în calitate de comodant și societatea X S.R.L. în calitate de comodatar ;

-societatea U SRL. nu a declarat în declarația informativă 394 prestările de servicii facturate către societatea X S.R.L. .

Din verificarea informațiilor deținute în baza de date a ANAF referitoare la societatea U SRL s- a constatat că aceasta a fost declarată inactivă de ONRC , iar , Tribunalul a dispus deschiderea procedurii simplificate a insolvenței.

În ceea ce privește TVA de plată rezultată în urma emiterii celor două facturi, societatea U SRL nu a achitat taxa rezultată, această fiind compensată în perioada fiscală următoare cu TVA dedusă din achizițiile înregistrate de la persoane afiliate, respectiv T SRL și I.I.

b)În luna decembrie 2012 în baza facturii emisă de societatea U SRL , societatea X S.R.L. a înregistrat în contul 628 "Cheltuieli cu serviciile efectuate de terți" prestări de servicii , care în baza facturii a fost stornată integral .

Prin stornarea prestărilor de servicii, rezultă că acestea nu au fost efectuate în realitate, iar prin înregistrările efectuate societatea X S.R.L. a majorat cheltuielile de exploatare în trim. IV 2012 cu suma ..., respectiv a diminuat cheltuielile de exploatare în trim. I 2013 cu aceeași sumă.

Ca urmare a celor prezentate și în baza prevederilor art. 11, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală consideră că documentele în baza cărora au fost emise facturile de societatea U SRL nu reprezintă documente justificative așa cum prevede art. 6 din Legea nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare care să ateste efectuarea prestărilor de servicii reprezentând lucrări de construcții drumuri de exploatare de către această societate, motiv pentru care în temeiul prevederilor art. 21 alin. 4 litera f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile titlului II pct 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile .

Totodată prin diminuarea profitului impozabil aferent trim. IV 2012 , respectiv majorarea profitului impozabil aferent trim. I 2013 cu aceeași sumă, societatea X S.R.L. nu a respectat prevederile art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

## B. Taxa pe valoarea adăugată

1. Referitor la TVA aferentă operațiunilor înregistrate cu societățile V SRL și S SRL;

Din Raportul de inspecție fiscală, după cum s-a arătat și la pct.B, 1, "Impozit pe profit" urmare verificărilor efectuate prin analizarea documentelor, verificarea informațiilor obținute din interogarea bazelor de date ANAF și urmare a controalelor încrucișate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Societățile V SRL și S SRL nu aveau capacitatea tehnică de a efectua serviciile înscrise în contracte, deoarece acestea nu erau înființate la data încheierii contractelor, nu aveau patrimoniu, personal salariat și nici contracte de lucrări încheiate cu terți pentru efectuarea lucrărilor și nu au fost identificate niciun fel de documente care să justifice proveniența legală a serviciilor livrate și realitatea acestora.

Întrucât societatea nu deține documente care să justifice că prestările de servicii de închiriere și tratamente fitosanitare înscrise în contractele mai sus menționate au fost efectuate în realitate și din care să rezulte că serviciile au fost livrate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea X SRL nu îndeplinește condiția pentru exercitarea dreptului de deducere astfel ca, temeiul prevederilor art. 11, alin. 1 coroborat cu prevederile art.145, art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au respins la deductibilitate TVA înregistrate în evidența contabilă în baza facturilor emise de societățile V SRL și S SRL.

2. Referitor la TVA aferentă activității de consultanță înregistrată în baza facturilor emise de I.I.;

Urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- pentru achizițiile de prestări servicii înscrise în contractul ..., societatea X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA ;

- pentru achizițiile de prestări servicii înscrise în contractul ... societatea X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA ;

Întrucât societatea nu deține documente care să justifice necesitatea efectuării prestărilor de servicii de consultanță în folosul operațiunilor taxabile, precum și pentru că acestea au fost efectuate de I.I. în beneficiul său, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea X SRL nu îndeplinește condiția pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate TVA înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor emise de I.I.

3. Referitor la TVA aferentă achizițiilor de prestări servicii efectuate de la U SRL;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X SRL nu poate exercita dreptul de deducere a TVA aferentă prestărilor de servicii pentru care nu poate face dovada prestării efective a acestora de către societatea U SRL, precum și a efectuării acestora în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, deoarece documentele prezentate de X SRL nu justifică faptul că aceste servicii au fost efectuate de U SRL în beneficiul său, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea X SRL nu îndeplinește condiția pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.145, art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au respins la deductibilitate TVA.

### C. Impozitul pe veniturile din dividende

Urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au influență asupra modului de determinare a impozitului pe veniturile din dividende persoane fizice, astfel:

Având în vedere constatările prezentate la punctul 1 „Impozit pe profit”, s-a constatat că în perioada iulie 2011 - decembrie 2015 prin plata valorii facturilor de consultanță înregistrate de la I.I., disponibilul aflat în conturile bancare ale societății X S.R.L. a fost transferat în conturile întreprinderii individuale și pus astfel la dispoziția PF.

Din suma totală organele de inspecție au identificat în extrasele de cont că o parte din valoarea serviciilor de consultanță după încasarea acesteia de către I.I. a fost transferată direct în conturile bancare personale ale PF, o parte fiind utilizate pentru acordarea de împrumuturi societății X SRL.

Prin înregistrarea operațiunilor prezentate la punctele menționate, în condițiile în care beneficiarul sumelor plătite de societate către întreprinderea individuală a fost PF, a fost evitată declararea și plata impozitului pe veniturile din dividende persoane fizice.

Organele de inspecție fiscală au considerat suma transferată către I.I. ca reprezentând dividend net iar aplicând procedeul sutei mărite au stabilit baza impozabilă, pentru care în temeiul prevederilor art. 7 pct. 12 alin. 2 liniuța a 2-a, art.67 alin.(1), art. 67 alin. 1<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea avea obligația calculării și declarării unui impozit pe dividende.

La determinarea sumelor achitate de societatea X SRL către I.I., organele de inspecție fiscală au ținut cont de valoarea sumelor restituite în baza facturilor storno în perioadele în care acestea au fost efectuate.

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

Perioada verificată:01.01.2010-30.06.2016;

1.Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe perioada 2011-2015 asupra cheltuielilor respinse la deductibilitate de organele de inspecție fiscală precum și TVA considerată ca nedeductibilă de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestatii 2 este investita să se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor și TVA aferenta achizițiilor de servicii efectuate de la persoanele afiliate I.I., V I.I., G I.I., U SRL și Societatea S SRL în condițiile în care urmare cercetării penale s-a constatat ca serviciile facturate de prestatorii în cauza au fost prestate în realitate și nu s-a dovedit ca facturile analizate ar conține informații eronate pe elementele esențiale și obligatorii ale tranzacțiilor precum obiectul facturat și identitatea furnizorilor.**

În fapt, urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat ca Societatea X SRL a înregistrat, pe perioada verificată, în evidentele contabile cheltuielile deductibile fiscal și TVA în baza facturilor reprezentând prestări servicii emise de persoanele afiliate și Societatea S SRL, astfel:

În baza facturilor emise de persoana afiliata I.I. , conform Contractelor de prestari servicii , societatea contestatara a înregistrat în evidentele contabile cheltuieli deductibile fiscala și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta achizițiilor de servicii consultanta.

Organele de inspecție fiscală au constatat că există suspiciuni în ceea ce privește realitatea prestărilor de servicii facturate de I.I., fapt pentru care au stabilit să nu iau în considerare aceste tranzacții pe motiv ca nu au scop economic și totodată nu exista toate elementele din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate în realitate de intreprinderea individuala.

Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea X SRL nu deține documente care să justifice că prestările de servicii cu comisioanele/consultanța în obținerea fondurilor europene au fost efectuate în realitate de I.I.; urmare analizarii documentelor prezentate de societatea contestatara și administrarii mijloacelor de proba, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca serviciile de consultanta au fost prestate de PF în calitate de administrator, asociat al X SRL, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.21 alin(4) lit.f) și m) precum și art.145, 146 din același act normativ au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile și TVA .

De asemenea , urmare verificarii , organele de inspecție fiscală au identificat achiziții de servicii de la persoanele afiliate .

Astfel, s-a constatat ca în baza facturilor emise de V I.I. conform contractelor de prestări servicii societatea contestatara a înregistrat în evidentele contabile în contul 628 "Cheltuieli cu serviciile efectuate de terii" cheltuieli deductibile fiscal.

De asemenea, s-a constatat ca societatea contestatara a înregistrat în evidentele contabile achizitii de servicii de la G I.I. persoana afiliata conform prevederilor art. 7 pct 21 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform fisei furnizorului I.I. societatea a înregistrat în contul 628 "Cheltuieli cu serviciile efectuate de terți" achiziții in baza facturii reprezentând prestări servicii cu autogrederul, emisa în baza contractului de prestari servicii având ca obiect prestarea de servicii de lucrări de pregătire a terenului cu autogrederul.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatara a achizitionat prestări servicii de la U SRL , entitate afiliată conform prevederile art. 7 pct. 21 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal,cu modificările și completările ulterioare, având ca asociat unic și administrator pe G.

In baza contractului , devizului ofertă și situației de lucrări , încheiate între societatea U SRL în calitate de prestator și societatea X SRL, în calitate de beneficiar, societatea contestatara a înregistrat în evidentele contabile, cheltuieli deductibile fiscal și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza facturilor emise de prestator.

Urmare analizarii documentelor prezentate de societatea contestatara precum și administrarii mijloacelor de proba(controale incrucisate efectuate la persoanele afiliate, răspunsul dat la întrebările din Nota explicativa de către reprezentantul legal al societății) s-a constatat ca prestările de servicii înscrise în facturile emise de persoanele afiliate nu au fost efectuate în realitate iar documentele emise nu au scop economic, fiind întocmite și introduse în circuitul economic fără a avea o bază reală și legală.

Din analiza efectuata asupra operatiunilor bancare a rezultat că facturile emise de V I.I. au avut doar scopul transferării veniturilor încasate de societatea X SRL în contul personal al PF.

În aceste condiții, organele de inspectie fiscala au constatat ca achizițiile de prestări servicii de persoanele afiliate V I.I., G I.I. și U SRL , nu au la baza documente justificative așa cum prevede art. 6 din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care să ateste efectuarea prestărilor de servicii motiv pentru care au respins la deductibilitate cheltuielile în conformitate cu prevederile art.21 alin. (4) lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila taxa pe valoarea adaugata înregistrată în evidentele contabile în baza facturilor emise de I.I. și U SRL, având în vedere prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare , coroborat cu prevederile art.145, art.146 din același act normativ.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a înregistrat în evidentele contabile, în baza facturilor emise de furnizorul S SRL în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" achiziții de servicii respectiv tratamente fitosanitare, achitate în totalitate prin virament bancar.

Operațiunile au fost înregistrate în baza contractului de prestări servicii care a avut ca obiect efectuarea de tratamente fitosanitare pentru plantația de afin și căpșun din extravilanul localității .

Urmare analizei documentelor prezentate de societatea contestatara și administrarii mijloacelor de proba(informatii transmise de reprezentantul legal al societății la întrebările din Nota explicativa, informații din baza de data ANAF, control încrucisat realizat la societatea prestatoare) organele de inspectie fiscala au concluzionat ca Societatea S SRL nu avea capacitatea tehnică de a efectua serviciile înscrise în contracte deoarece aceasta nu avea partimoniu, personal salariat și nici contracte de lucrări încheiate cu terți pentru efectuarea lucrărilor și nu au fost identificate niciun fel de documnete care să justifice proveniența legală a serviciilor „livrate” și realitatea acestora.

Astfel, în baza prevederilor art. 11, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscală consideră că facturile emise de societatea S SRL nu reflectă operațiuni comerciale reale și în consecință nu pot fi considerate din punct de vedere legal documente justificative așa cum prevede art. 6 din Legea nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au constatat ca Societatea X SRL nu poate deduce cheltuielile cu prestările de servicii în raport de prevederile art. 21 alin. 4 litera f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și titlul II pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare; de asemenea în conformitate cu prevederile art.145, art.146 din același act normativ, societatea contestatara nu poate deduce TVA înregistrată în evidentele contabile în baza facturilor emise de Societatea S SRL.

În contestatia formulata, referitor la serviciile facturate de I.I. în baza Contractului de prestari servicii ,societatea contestatara arata ca niciunul din salariați nu a adus niciun client societății, nu a acordat consultanță și nu a gestionat proiectele

clienților în fazele preliminare; susține că fără activitatea depusă de către d PF nu ar fi existat clienții care să contracteze cu societatea și să efectueze plăți către aceasta. Din toată documentația referitoare la proiectele din care societatea a realizat venituri impozabile, rezultă contribuția și activitatea esențială a PF, fără de care nu ar fi existat nici clienții și nici veniturile provenite de la acești clienți. Pentru această activitate, contestatara consideră că PF are dreptul la remunerație conform cotei sale de contribuție la veniturile realizate de societate. Această remunerație s-a formalizat, în baza principiului libertății contractuale, în contractul și plățile efectuate către I.I. - formă în care persoana fizică ce a efectuat activitățile a ales să fie remunerată. Societatea adaugă faptul că prin activitatea și contribuția sa directă PF a produs astfel în mod direct, prin plățile efectuate de clienții identificați și gestionați de el, venituri impozabile în patrimoniul societății.

În ceea ce privesc serviciile facturate în baza contractului, societatea contestatara susține ca prin activitatea și contribuția directă a PF a fost identificat investitorul dispus să achiziționeze plantația de afin și activitatea de producție, acesta a asistat societatea în cursul negocierilor și în cursul pregătirii documentelor necesare realizării tranzacției.

În ceea ce privește contractele de prestări servicii consultanță încheiate cu I SRL, societatea contestatara susține ca se face confuzie între realitatea prestării serviciilor către beneficiar și rezultatul obținut de beneficiar ca urmare a prestării serviciilor. PF a întocmit, în cadrul activității sale pentru societate, proiectele și documentația necesară pentru a fi depusă de beneficiarul I SRL pentru finanțare nerambursabilă.

În ceea ce privește contractul P, societatea contestatara susține că s-a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală dovada că cel care s-a deplasat la expozițiile unde s-a realizat identificarea clienților cu care s-a concretizat ulterior relația comercială a clientului P a fost PF. În activitatea generatoare de venituri a societății, activitatea și contribuția PF a fost esențială, fiind singurul care a identificat clientul și a intermediat contractele pe baza cărora societatea a încasat onorariul de la clientul P.

Referitor la achizițiile de prestări servicii efectuate de la persoane afiliate L V I.I., G I.I., Societatea U SRL, societatea contestatara susține ca serviciile au fost efectiv prestate, iar în decizia de impunere organele de inspecție fiscală au ignorat realitatea din teren, unde aceste lucrări se pot observa și determina ca fiind reale. În ce privește justificarea documentară a prestării efective a serviciilor, societatea susține că a prezentat documentele din care rezultă tipul lucrărilor și efectuarea lor, respectiv contracte, acte adiționale și situații de lucrări.

În ceea ce privește Societatea S SRL, societatea contestatara susține ca și dacă aceasta societate ar avea un comportament de tip fantomă, acest lucru nu i se poate imputa, societatea nefiind beneficiara unor asemenea operațiuni; susține ca a primit bunurile și serviciile prevăzute în contracte și în facturi, a efectuat plăți prin virament bancar în baza facturilor emise de aceste societăți în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Societatea contestatara susține ca a reflectat în contabilitate operațiunile și plățile efectuate către acest furnizor, și-a îndeplinit obligația de declarare și raportare a acestor operațiuni către organele fiscale imediat după efectuarea lor și nu au fost sesizate nereguli.

Modul în care furnizorul a ținut contabilitatea și și-a îndeplinit obligațiile de raportare și plata a taxelor și impozitelor nu se afla sub controlul Societății X SRL și nici responsabilitatea sa, organul fiscal având obligația de a se raporta la jurisprudența obligatorie emisă de CJUE în cauzele Bonik Eood Cauza C-285/11, Maks Pen Eood ,Cauza C-18/13, Gabor Toth Cauza C-324/11, PPHU Stehcemp sp. J. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek Cauza C-277/14, Jurisprudența Kittel și Racolta Recycling , pct.56-61 precum și Mahagebensi David pct.45.

Totodată societatea contestată susține că toate cheltuielile au fost efectuate în scopul obținerii de venituri și că nu există avantaje fiscale artificiale, create în folosul societății.

În drept, în materia impozitului pe profit, pe perioada 2011-2015, sunt aplicabile prevederile art.19 și art.21 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.19

*„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

-art.21

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

[...]

*"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]*

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

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența 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;”*

Cu privire la înregistrarea în evidențele contabile a operațiilor și justificarea cheltuielilor deductibile fiscal la pct.12, pct.44 și pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , se prevede:

*“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.[...]*

44. *Înregistrările în evidenta 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..[...]*

48. *Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența 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.”*

Din prevederile legale enunțate se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea, se reține că sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile înregistrate în evidențele contabile fără a avea la bază documente justificative precum și cheltuielile cu serviciile pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii, acestea trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

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

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

La art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se 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."

Conform Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectuează pe baza de documente justificative. Cheltuielile înregistrate în evidențele contabile care nu au la bază documente justificative prin care să se facă dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În speța sunt aplicabile și dispozițiile OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care la pct.46, prevede:

**"46.-(1) Principiul prevalenței economice asupra juridicului.**

*Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

*(2) 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.*

***Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele 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.***

***În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, 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."***

Din prevederile legale enunțate se reține că prezentarea valorilor în cadrul elementelor de bilanț și contului de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției și nu numai de forma juridică a acestuia; principiului prevalenței economice asupra juridicului are ca 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 drepturi.

Se reține totodată că, evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative iar documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc,

respectiv sa fie în concordanța cu realitatea; forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanța cu realitatea economică.

În materie de TVA, pe perioada 01.01.2011-31.12.2015, în speța sunt incidente prevederile art.134, art.134<sup>1</sup>, art.134<sup>2</sup>, art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2011-2015, potrivit cărora:

-art.134

***“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.***

-art.134<sup>1</sup>

*“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]”*

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

-art. 134<sup>2</sup>

*“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”*

-art.145

***“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.***

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

*a) operațiuni taxabile;”*

-art.146

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

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

La art.147<sup>1</sup> din același act normativ se prevede:

*“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scada din valoarea totală a taxei colectate, pentru o*

perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat nastere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 – 147.”

Având în vedere prevederile legale incidente speței se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factura fiscală legal întocmită, care să cuprindă mențiuni ce corespund realității.

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

De asemenea, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilității taxei, faptul generator intervenind la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în mod expres de legea fiscală iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal."*

Iar potrivit pct.46 din același act normativ:

*"(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să contină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal."*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal, și anume:

*"19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

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

*b) data emiterii facturii;*

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

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

f) denumirea/numele si adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum si codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscala al beneficiarului, daca acesta este o persoana impozabila ori o persoana juridica neimpozabila;[...]

h) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum si particularitatile prevazute la art. 125<sup>^</sup>1 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor si serviciilor ori, dupa caz, avansurile facturate, pentru fiecare cota, scutire sau operatiune netaxabila, pretul unitar, exclusiv taxa, precum si rabaturile, remizele, risturnele si alte reduceri de pret, în cazul în care acestea nu sunt incluse în pretul unitar;

j) indicarea cotei de taxa aplicate si a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în functie de cotele taxei;”

Analizand documentele existente la dosarul cauzei în raport de prevederile legale mai sus enuntate, sustinerile societății contestatare precum și raport de motivarea rezoluției de scoatere de sub urmărire penala , se rețin urmatoarele:

a) Cu privire la serviciile achizitionate de la I.I.:

Societatea contestatara a înregistrat, pe perioada verificata, în evidentele contabile, cheltuieli cu servicii de consultanta și TVA deductibila în baza facturilor emise de I.I. conform contractelor de prestari servicii .

Contractul de prestări servicii încheiat între Societatea X SRL si I.I. are ca obiect consultanta pentru identificarea potențialilor beneficiari de fonduri europene/guvernamentale; identificarea masurilor de finanțare din fonduri europene/guvernamentale a clienților; identificarea oportunităților investițiilor; contractarea serviciilor de consultanta/proiectare pentru proiectele finanțate din fonduri europene; consultanta pentru implementarea proiectelor finanțate din fonduri europene/guvernamentale si consultanta pentru pregătirea si implementarea anumitor contracte de vanzare bunuri.

Tariful perceput de către INTREPRINDERE INDIVIDUALA, pentru serviciile facturate in baza contractului mai sus menționat, a fost stabilit in baza unei anexe atașata contractului, anexa cuprinzand lista clienților beneficiari de proiecte pe fonduri europene/guvernamentale, unul dintre acești clienți fiind Societatea I SRL , societate care in anul 2011 are si calitatea de furnizor pentru - INTREPRINDERE INDIVIDUALA.

Societatea X S.R.L, a înregistrat în perioada decembrie 2011 - iulie 2015 în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" cheltuieli de exploatare și a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă în baza facturilor emise de I.I. emise conform Contractului, astfel:

-14 facturi reprezentand servicii consultanta și TVA ;

- 7 facturi reprezentand stornare servicii consultanței și TVA .

Contractul de prestări servicii încheiat între Societatea X SRL si I.I.,are ca obiect consultanta pentru identificarea potențialilor investitori in vederea vanzarii/transferului activitatii plantației de afin , consultanta pentru negocierea prețului in vederea vanzarii plantației de afin, consultanta pentru pregătirea tuturor documentelor necesare realizării tranzacției.

În baza acestui contract de prestări servicii INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, emite pentru Societatea X SRL , factura.

Achitarea facturilor înregistrate, inclusiv restituirea valorii facturilor stono s-a efectuat aproape integral prin viramente bancare și parțial în numerar.

Se reține ca, în vederea justificării prestării serviciilor de consultanță înscrise în Contractul de prestari servicii, Societatea X SRL a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, următoarele documente:

a) rapoarte de activitate în care au fost descrise serviciile profesionale furnizate de I.I. pentru clienții societății X S.R.L.;

b)corespondență;stadii economice necesare întocmirii bugetului proiectelor; documentații necesare obținerii avizelor;studii preliminare pentru identificarea și obținerea sursei de finanțare aferentă contribuției propriie din cadrul proiectelor;analiza punctaj de selecție al proiectelor; foi de capăt ale proiectelor întocmite și depuse în vederea obținerii finanțării.

Din analiza documentelor justificative prezentate în vederea justificării prestării serviciilor de consultanță înscrise în contractul și facturile emise de I.I., s-au constatat următoarele:

-rapoartele cu descrierea serviciilor profesionale prezentate sunt anuale, fără a se identifica data întocmirii acestora și perioada în care au fost efectuate serviciile, fiind înscrise doar un număr de ore care ar fi fost alocate pentru realizarea serviciilor;

-din rapoartele prezentate rezultă că o parte din serviciile profesionale au fost efectuate în alți ani, față de anii în care, pentru acestea au fost calculate comisioane conform anexei la contract ;

-conform anexei la contractul și rapoartelor cu serviciile profesionale de consultanță prezentate, rezultă că acestea au fost întocmite în principal în anii ulteriori încheierii contractelor de prestări servicii dintre societatea X SRL și beneficiarii acesteia;

-în nota explicativă se menționează că serviciile înscrise la pct. 2.1. (pct. 1,2,3) din contract se efectuau înaintea încheierii acestora, iar în rapoartele cu descrierea serviciilor profesionale referitoare la pct. 1,2,3 din contract au fost alocate ore după încheierea contractelor ;

-nu au fost prezentate rapoarte din care să rezulte că I.I. a efectuat servicii de consultanță și în anii 2009 și 2010, servicii care conform răspunsului nr. 3 din nota explicativă au fost realizate de societatea X S.R.L. prin angajații proprii, deși o parte din comisioanele determinate în anii 2011-2015 sunt aferente unor contracte încheiate de societatea X S.R.L. în anii 2009 și 2010 cu beneficiarii... .;

-la descrierea serviciilor profesionale prezentate la pct. 4 din rapoarte, se menționează negocierea condițiilor/contractului de consultanță/proiectare și editarea contractului de consultanță, deși contractele de prestări servicii au fost încheiate de societatea X S.R.L. reprezentată de administratorul PF;

-nu au fost prezentate documente care să susțină că serviciile profesionale înscrise în rapoarte au fost efectuate de I.I. (modul de identificare a clienților societății X S.R.L., ordine de deplasare la domiciliul clientului/locul investiției, modul de editare a contractului de consultanță, efectuarea de cheltuieli pentru realizarea serviciilor).

-in ceea ce privește justificarea serviciilor de intermediere vânzări efectuate pentru societatea P SRL, Societatea X S.R.L. nu a prezentat documente justificative care să ateste efectuarea acestora de către I.I, fapt menționat la răspunsul din nota explicativă .

-in ceea ce privește justificarea serviciilor de consultanță efectuate pentru societatea I S.R.L., urmare analizării documentelor prezentate de societate s-a constatat ca acestea nu au fost prestate de I.I.;

Referitor la documentele justificative reprezentând corespondența către clienții societății X S.R.L.; ofertele pentru achiziția de utilaje; cererea de finanțare întocmită pentru clientul I SRL, foia de capăt a proiectelor îl menționează ca șef proiect pe PF iar proiectant general societatea X SRL; biletele de avion, comanda pentru bilete electronice gratuite de acces la expo A; corespondența electronică referitoare la ajutorul de minimis (consultanță, facturi, contract consultanță, informații despre clienți etc., din verificarea acestor documente, s-a constatat ca:

-conform site-ului aparținând societății X S.R.L., societatea oferă soluții complete la elaborarea proiectelor pentru finanțare din fondurile structurale europene, prin efectuarea serviciilor de consultanță prezentate la anexa nr. 7;

-conform ofertei prezentate pe site, serviciile de consultanță oferite de societatea X S.R.L. se suprapun cu cele care conform pct 2.1. din contractul ar fi fost efectuate de I.I.;

-documentele prezentate de societatea X SRL nu justifică modul de identificare a potențialilor beneficiari de fonduri europene de către I.I., cu mențiunea că pentru proiectele întocmite de societatea X S.R.L., în care serviciile de consultanță erau eligibile la finanțare, acestea erau solicitate de beneficiar printr-o cerere de ofertă, iar pentru cele pentru programele de minimis informațiile privind acordarea acestora au fost transmise de către PF în calitate de manager general al societății X SRL;

-conform actului constitutiv al societății X S.R.L., aceasta a avut un singur administrator, respectiv pe PF, persoană care a controlat în totalitate activitatea, atât prin calitatea de administrator, cât și prin cea de asociat majoritar;

-conform actului constitutiv, PF nu putea avea calitatea de administrator la alte societăți concurente fără aprobarea adunării generale a asociaților (cu mențiunea că acesta deține majoritatea) și nici să facă același fel de comerț, pe cont propriu sau pe contul altei persoane fizice sau juridice;

Se reține ca, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au avut în vedere și Procesul verbal, întocmit ca urmare controlului încrucișat efectuat la I.I., din care referitor la contractul de prestări servicii, a rezultat următoarele:

-rapoartele de activitate au fost întocmite ulterior solicitării acestora de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.- Serviciul inspecție fiscală persoane fizice, deoarece acestea nu au fost centralizate electronic în forma finală, ci doar scrise de mână, fapt care rezultă și din nota explicativă;

- I.I. nu deține în patrimoniu baza tehnico materială necesară prestării serviciilor de consultanță, fapt menționat de PF în nota explicativă, în care acesta precizează că "baza tehnico materială folosită (autoturism, laptop, telefon) a fost deținută de mine personal și nu achiziționată pe întreprindere individuală";

-rapoartele de activitate prezentate sunt incomplete, respectiv sunt anuale, fără a putea fi identificate zilele/orele alocate prestării serviciului (fără data întocmirii a raportului sau data prestării serviciilor), sunt semnate doar de I.I. și nu sunt însoțite de documente justificative;

-pe baza documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că rapoartele de activitate sunt în fapt o detaliere pe ore a anexei care face parte integrantă a contractului de prestări servicii încheiat cu societatea X S.R.L., care prin

comportamentul fiscal din perioada de raportare își însușește serviciile presupus a fi prestate de I.I. plătind integral facturile emise, deși societatea X S.R.L. nu contrasemnează rapoartele prezentate;

-părțile implicate în operațiunea economică înscrisă în contractele de consultanță se suprapun și se identifică în sensul că titularul I.I. și administratoral societății X SRL a fost aceeași persoană, respectiv PF ;

-din analiza documentelor justificative prezentate de I.I. în perioada de raportare, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu întocmește documentație și nu înregistrează în evidența contabilă cheltuieli cu deplasările efectuate și rapoartele de activitate prezentate.

Totodată persoana PF care a efectuat prestările de servicii înscrise în rapoartele de activitate prezentate, a mai deținut și următoarele calități:

-în perioada ianuarie 2010 - iulie 2015 a deținut calitatea de administrator la societatea X SRL unde coordona activitatea de consultanță și exploatare a plantației de arbuști fructiferi (afin) și titular al I.I (fără salariați până în iulie 2014) unde desfășura activitatea necesară înființării și exploatării unei alte plantații de arbuști fructiferi (afin);

-în perioada ianuarie 2010 - iulie 2015 a deținut și calitatea de salariat sau administrator la alte persoane afiliate conform art. 7 alin. 1 pct. 21 din Codul fiscal, respectiv....

Urmare analizei efectuate, organele de inspecție fiscală persoane fizice au concluzionat ca activitatea de consultanță presupus a fi desfășurată de I.I, in baza contractului , este puțin probabil a fi realizata de o singură persoană respectiv PF deoarece nu a avut timpul fizic necesar desfășurării tuturor activităților pe care susține că le-a efectuat, repectiv: calitatea de administrator la trei societăți active (care a efectuat toate operațiunile necesare realizării obiectului de activitate), salariat la patru entități diferite (afiliate) și titular al I.I. (fără personal salariat), care, pe de o parte se ocupa de înființarea plantației de arbuști fructiferi, iar pe de altă parte aloca extrem de mult timp activității de consultanță.

În aceste condiții , organele de inspectie fiscala au reținut ca , în fapt, prestările de servicii consultanță în obținerea fondurilor europene au fost efectuate pentru clienții finali integral de către societatea X S.R.L. prin administratorul și angajații acesteia având în vedere și următoarele considerente:

- I.I. a alocat timp pentru servicii de consultanță unor clienți ai societății X S.R.L., clienți pentru care societatea nu a efectuat servicii de consultanță (I SRL) sau pentru servicii de consultanță în vânzări pentru care societatea nu a prezentat documente care să ateste efectuarea lor (P SRL) fapt ce denotă că serviciile de consultanță facturate de I.I. pentru acești clienți nu au fost realizate de întreprinderea individuală;

- I.I. nu înregistrează, nu face dovada efectuării de cheltuieli și nu deține baza materială care să justifice efectuarea serviciilor înscrise în contractul de prestări servicii și anexa acestuia;

-rapoartele de activitate prezentate nu pot justifica că serviciile de consultanță au fost executate de I.I., având în vedere faptul că aceeași persoană coordonează în totalitate ambele entități, iar documentele justificative prezentate au fost semnate și întocmite de către PF în calitatea de manager general sau de administrator al societății X S.R.L.;

-conform anexei la contractul și rapoartelor cu serviciile profesionale de consultanță prezentate, rezultă că acestea au fost întocmite în principal în anii ulteriori încheierii contractelor de prestări servicii dintre societatea X S.R.L. și beneficiarii acestora, fapt ce denotă că serviciile de consultanță/proiectare nu au fost efectuate de I.I.;

-PF a fost administrator unic al societății X S.R.L, societate care are ca domeniu de activitate "Activități de consultanță pentru afaceri" cod CAEN 7022 și care s-a declarat la organizație care desfășoară activități de consultanță în Regiunea Centru pentru fonduri structurale;

-serviciile de consultanță au fost înregistrate și efectuate de societatea X S.R.L. întrucât pentru realizarea acestora a fost utilizată baza materială și salariații acesteia, au fost înregistrate cheltuieli care atestă efectuarea de deplasări la beneficiari și la locul investițiilor, iar editarea și semnarea contractelor de consultanță a fost efectuată de societate prin administratorul PF și nu de I.I.;

-emiterea facturilor cu serviciile de consultanță în obținerea fondurilor europene în baza contractului precum și stornarea acestora fără nicio justificare, în condițiile în care acestea au fost emise inițial ca "prestări servicii efectuate", s-au efectuat pentru ajustarea bazei de impozitare a TVA și obținerea de avantaje fiscale, respectiv anularea soldului TVA de plată sau majorarea soldului TVA de recuperat înregistrat de societatea X S.R.L.

b)Referitor la serviciile consultanță înregistrate în baza contractului de prestări servicii , urmare analizei efectuate asupra documentelor existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

-antecontractul de vânzare cumpărare având ca obiect promisiunea de vânzare/cumpărare a imobilul terenul înscris în CF a fost încheiat la o valoare mult superioară prețului de achiziție, fără ca acesta să prevadă un termen de efectuare a transferului dreptului de proprietate;

-terenul ce face obiectul contractului a fost utilizat de către I.I. pentru înființarea unei plantații de afin și după data încheierii antecontractului de vânzare cumpărare;

-suma a fost utilizată de I.I. în principal pentru achitarea furnizorilor întreprinderii individuale sau au fost virate în contul personal al PF;

-contractul de vânzare cumpărare autentificat și antecontractul de vânzare cumpărare a fost încheiat între persoane afiliate, reprezentate și controlate de aceeași persoană, respectiv PF;

-terenul a fost înregistrat în evidența contabilă a societății X S.R.L. în contul 211 „Terenuri” fără documente justificative (contract de vânzare cumpărare autentic);

-urmare rezilierii antecontractului de vânzare cumpărare , care s-a efectuat după începerea negocierilor de vânzare a plantațiilor de afin și a stornării tranșei 1 și 2, I.I. nu a restituit decât suma aferentă tranșei a 2 a fără a restitui și suma aferentă tranșei 1;

-valoarea prestărilor de servicii înscrise în contractul a fost stabilită și facturată la aceeași valoare la care a fost facturată și achitată tranșa I a antecontractului de vânzare cumpărare.

Ca urmare celor prezentate s-a constatat că societatea X SRL nu deține documente care să justifice că prestările de servicii înscrise în contractul de prestări servicii au fost efectuate de I.I; în fapt, negocierile pentru perfectarea transferului de active aflate în proprietatea și folosința societății au fost efectuate de către



administratorul acesteia, care conform actului constitutiv are ca atribuții încheierea de contracte.

Mai mult s-a constatat ca:

-antecontractul de vânzare cumpărare a terenului nu a avut un scop economic și nu a reprezentat o promisiune de vânzare, acesta fiind încheiat pentru transferarea încasărilor efectuate de societatea X SRL din activitatea desfășurată, contractul încheiat reprezentând în fapt un împrumut acordat de societatea X SRL către I.I.;

-antecontractul de vânzare cumpărare nu a avut un scop economic deoarece acesta a fost utilizat de I.I. pentru realizarea investiției plantație de afin începând chiar cu anul 2011 și a fost reziliat ca urmare a negocierilor pentru vânzarea efectuată între I.I. și investitorul A SRL ;

-I.I. nu înregistrează, nu face dovada efectuării de cheltuieli și nu deține baza materială care să justifice efectuarea de către aceasta a serviciilor înscrise în contractul de prestări servicii;

-societatea X SRL nu a prezentat alte documente care să justifice că serviciile de consultanță au fost executate de I.I., având în vedere faptul că aceiași persoană coordonează în totalitate ambele entități, iar documentele justificative prezentate au fost semnate și întocmite de către PF în calitatea de manager general sau de administrator unic al societății X SRL;

-contractul privind transferul de active are ca părți contractante atât I.I. cât și societatea X SRL, în calitate de vânzători, de unde rezultă că negocierea condițiilor de transfer au fost efectuate de aceiași persoană, respectiv PF, pentru ambele persoane;

-contractul de prestări servicii a fost încheiat și a fost emisă factura cu scopul de a anula datoria achitată de societatea X SRL către I.I. în contul primei tranșe din antecontractul de vânzare cumpărare;

-deși negocierea a fost efectuată și pentru vânzarea activelor deținute de alte persoane afiliate, I.I. nu a emis facturi pentru prestări servicii către acestea, fapt precizat de împuternicitul administratorului societății în răspunsul dat la întrebările din nota explicativă .

Se reține ca, organele de inspectie fiscala au constatat ca prestările de servicii consultanță facturate de I.I. în baza contractelor nu au un scop economic, acestea fiind efectuate doar în scopul obținerii unor avantaje fiscale și determinării unei situații fiscale mai favorabile pentru Societatea X S.R.L., respectiv pentru acordarea de avantaje financiare administratorului, respectiv PF și anume:

-prin înregistrarea facturilor în perioada mai 2011-iulie 2015, societatea X S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a TVA , fapt ce a determinat ca societatea să nu înregistreze TVA de plată la sfârșitul niciunei perioade fiscale, respectiv aceasta nu a datorat niciodată TVA de plata bugetului statului ;

-o parte din facturile reprezentând serviciile de consultanță în obținerea fondurilor europene emise în baza contractului , au fost stornate în condițiile în care acestea au fost emise inițial ca "prestări servicii efectuate", ceea ce denotă ca au fost întocmite doar ca mod de ajustare a bazei de impozitare la diferite perioade fiscale;

-factura emisă de I.I. reprezentând serviciile de consultanță din contractul a fost emisă doar pentru acoperirea valorii facturii inițiale și avantajului fiscal creat inițial prin exercitarea dreptului de deducere a TVA în luna mai 2011 în baza facturii ;

-prin emiterea facturilor I.I. nu a înregistrat la sfârșitul niciunei perioade fiscale TVA de plată, aceasta înregistrând la fiecare perioadă fiscală sold negativ care nu a

fost solicitat la rambursare , iar TVA colectată aferentă facturilor emise către societatea X S.R.L. a fost compensată din soldul negativ de TVA;

-prin înregistrarea prestărilor de servicii consultanță, societatea X S.R.L. a diminuat profitul net pe perioada verificata;

-facturile înregistrate au fost achitate de societatea X S.R.L. în conturile bancare deținute de I.I, sume care în principal au fost virate ulterior în conturile personale ale PF sau au fost utilizate de I.I. pentru achitarea furnizorilor;

-ulterior din conturile personale, o parte din sumele încasate se întorc sub formă de împrumut acordat de catre PF, Societății X SRL (creditare societate înregistrată în contul 4551 "Asociați conturi curente"), acestea fiind virate din conturile personale în conturile bancare ale societății;

-valoarea împrumuturilor înregistrate în creditul contului 4551 prin virament bancar au fost în valoare totală de ... ;

-prin înregistrarea facturilor emise de I.I., a diminuat valoarea profitului impozabil la societatea XS.R.L. și a creat un avantaj fiscal asociatului majoritar, respectiv a determinat evitarea declarării și plății impozitului pe veniturile din dividende persoanei fizice de către societate.

b) Cu privire la achizițiile de servicii efectuate de la persoana afiliata V I.I.;

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca societatea contestatara a înregistrat în evidentele contabile în contul 628 "Cheltuieli cu serviciile efectuate de terii" achiziții in baza facturilor emise de persoana afiliata V I.I. reprezentând prestări servicii conform contract;achizițiile au fost achitate de societatea X SRL integral, prin virament bancar .

Se reține ca în vederea justificării serviciilor prestate în timpul controlului, societatea contestatara a prezentat următoarele documente:

-Contractul de prestări servicii având ca obiect prestarea de lucrări de pregătire a terenului constând în amenajarea unui bazin de irigații în cadrul plantației de afin și situația de lucrări ;

-Contractul de prestări servicii având ca obiect lucrări de pregătire a terenului constând în decolmatarea bazinului de irigații în cadrul plantației de afin.

Pentru acest contract au fost prezentate următoarele documente:

-un deviz de lucrări fără număr și dată, fără identificarea locului de prestare a serviciilor, fără informații din care să rezulte că se referă la serviciile din contractul menționat, fără informații tehnice privind utilajul care va efectua lucrarea;

-actul adițional la contractul de prestări servicii în care se prevede diminuarea valorii contractului conform situației de lucrări anexate;

-situația de lucrări fără identificarea locului unde au fost prestate serviciile, fără informații din care să rezulte că se referă la serviciile din contractul menționat, fără informații tehnice privind utilajul care a efectuat lucrarea sau perioada efectuării serviciilor.

-Contractul de prestări servicii având ca obiect lucrări de pregătire a terenului constând în decolmatarea canalului de irigații.

Pentru acest contract au fost prezentate următoarele documente:

-un deviz de lucrări fără număr și dată, fără identificarea locului de prestare a serviciilor, fără informații din care să rezulte că se referă la serviciile din contractul menționat, fără informații tehnice privind utilajul care va efectua lucrarea;

-actul adițional la contractul de prestări servicii din care rezulta ca datorită condițiilor meteo nefavorabile contractul de prestări servicii a fost reziliat.

-Contractul de prestări servicii având ca obiect lucrări de pregătire a terenului constând în decolmatarea canalului de irigații .

Pentru acest contract au fost prezentate următoarele documente:

-un deviz de lucrări fără număr și dată, fără identificarea locului de prestare a serviciilor, fără informații din care să rezulte că se referă la serviciile din contractul menționat, fără informații tehnice privind utilajul care va efectua lucrarea;

-situația de lucrări , fără identificarea locului unde au fost prestate serviciile, fără informații din care să rezulte că se referă la serviciile din contractul menționat, fără informații tehnice privind utilajul care a efectuat lucrarea sau perioada efectuării serviciilor.

Se reține ca în vederea stabilirii stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală, a solicitat A.J.F.P. efectuarea unui control încrucișat la întreprinderea individuală.

Cu adresa ,înregistrată la A.J.F.P. organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. au transmis procesul verbal de control împreună cu anexele corespunzătoare, din care au rezultat următoarele aspecte:

-s-a constatat că între societatea X S.R.L. și V I.I. au fost încheiate un număr de patru contracte de prestări servicii în cadrul carora întreprinderea individuală s-a angajat în calitate de prestator să efectueze diverse lucrări cu excavatorul ;

-s-a constatat ca documentele prezentate de întreprinderea individuală (contracte,acte adiționale, situații de lucrări) nu reprezintă documente justificative întrucât acestea nu respecta condițiile prevăzute de pct. 14 din Normele metodologice aprobate prin OMFP nr. 1040/2004 și pct. 1 și 2 din Anexa 1 la Normele metodologice aprobate OMFP nr. 3512/2008 (în vigoare în perioada verificată), iar realitatea acestor prestări de servicii ar fi putut fi justificată de contribuabil printr-o situație de lucrări întocmită conform prevederilor art. 134<sup>1</sup>, alin. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-s-a constatat ca V I.I. deține în patrimoniu utilajul -excavator cu roți achiziționat în baza facturii de la furnizorul P conform Contractului de finanțare pentru acordarea ajutorului financiar nerambursabil. Acesta este înregistrat în fișa mijlocului fix, la data controlului fiind identificat scriptic și fizic de către echipa de inspecție fiscală; în baza contractului de muncă încheiat și înregistrat în registrul general de evidență al salariaților întreprinderea individuală l-a avut ca salariat în funcția de mașinist la mașini pentru terasamente (ifronist) pe ..., iar în baza contractului de muncă încheiat și înregistrat în registrul general de evidență al salariaților , întreprinderea individuală l-a avut ca salariat în funcția de excavatorist pentru excavatoare cu rotor de mare capacitate.

-s-a constatat ca V I.I. a prestat servicii pentru Societatea X, V I.I. nu a mai detinut personal angajat calificat pentru deservirea utilajului ;

Din explicațiile date de către V a rezultat ca, întreprinderea individuală ar fi efectuat lucrările cu persoane pentru care nu a întocmit forme legale de angajare; de asemenea contribuabilul nu a putut să detalieze perioada în care au fost executate lucrările pentru fiecare contract în parte, ce persoane au efectuat aceste lucrări, pe ce suprafață au fost efectuate aceste lucrări, de unde rezultă suspiciuni în ceea ce privește realitatea prestațiilor de servicii către X S.R.L.

În aceste condiții s-a constatat ca prestările de servicii înscrise în facturile care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor nu au fost efectuate în realitate de către furnizorul menționat, aceste documente nu au un scop economic fiind întocmite și introduse în circuitul economic fără a avea o bază reală și legală, iar documentele prezentate nu fac dovada efectuării acestora în realitate.

Din verificarea efectuată de organele de inspecție fiscală la societatea X S.R.L, au fost constatate și următoarele aspecte:

- documentele prezentate, respectiv contractul și facturile au fost întocmite de PF persoană care a coordonat activitatea V I.I., în perioada 10.08.2011-01.08.2015 în calitate de director, pe documentele prezentate fiind aplicată ștampila cu semnătură V;

- contractul de prestări servicii și fișa utilaj nu identifică locația unde s-au desfășurat prestările de servicii;

- contractul prezentat de societatea X S.R.L, are ca obiect amenajarea unui bazin de irigații , iar în cel prezentat de V I.I. amenajarea unui bazin de irigații;

- în evidența contabilă a societății X S.R.L. nu au fost înregistrate livrări de motorină pentru deservirea utilajului, care conform clauzei prevăzute la art. 2 din contract trebuia asigurată de beneficiar, în condițiile în care aceasta nu deține atestat pentru comercializarea produselor petroliere angro cu depozitare sau en-detail;

- societatea X S.R.L. nu a prezentat un proiect tehnic privind datele tehnice a lucrărilor efectuate, autorizația de construire în baza căreia s-au efectuat lucrările și nu a înregistrat în evidența contabilă active reprezentând amenajări de terenuri efectuate de V I.I. pe terenul aflat în folosința societății în baza contractului de arendă încheiat cu V;

- utilajul Excavator cu roți Hitachi, care a făcut obiectul contractelor de prestări servicii a făcut și obiectul contractului de comodat încheiat între V I.I. în calitate de comodant și societatea X S.R.L. în calitate de comodat ;

- operațiunile de încasări și plăți au fost efectuate de către PF persoană care efectuează, în calitate de persoană împuternicită, operațiunile înregistrate de V I.I, prin contul bancar .

Având în vedere încasările efectuate de V I.I. pentru facturile emise către societatea X S.R.L. prezentate în procesul verbal de control transmis de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. și din verificarea extraselor contului bancar aparținând PF au rezultat și următoarele aspecte:

- societatea X S.R.L. achită suma în contul bancar aparținând V I.I.;

- V virează din contul bancar personal în contul bancar personal aparținând PF;

- PF virează din contul bancar personal suma de... lei în contul bancar aparținând societății X S.R.L, cu titlu de împrumut societate.

Din operațiunile bancare identificate rezultă că valoarea facturile emise de V I.I. au fost emise cu scopul transferării disponibilităților bănești ale societății X S.R.L. în contul personal al PF urmate de îndatorarea societății către asociatul majoritar.

În aceste condiții s-a constatat ca prestările de servicii înscrise în facturile care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor nu au fost efectuate în realitate de către furnizorul menționat, operațiunile înregistrate nu au un scop economic, iar documentele au fost întocmite și introduse în circuitul economic fără a avea o bază reală și legală care să facă dovada efectuării în realitate a prestărilor de servicii.

c)Cu privire la achizițiile de servicii de la G I.I., din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca societatea a înregistrat în contul 628 "Cheltuieli cu serviciile efectuate de terți" achiziții în baza următoarelor facturi :

-factura reprezentând prestări servicii cu autogrederul, din care a fost achitată parțial suma... ;

-factura reprezentând stornare servicii din factura care nu au fost achitate;

Pentru justificarea prestărilor de servicii înregistrate de societatea, PF a prezentat contractul de prestări servicii având ca obiect prestarea de servicii de lucrări de pregătire a terenului cu autogrederul .

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat, A.J.F.P. efectuarea unui control încrucișat la întreprinderea individuala.

Cu adresa înregistrată la A.J.F.P. organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. au transmis procesul verbal de control împreună cu anexele corespunzătoare, din care rezulta următoarele aspecte:

Organele de inspecție fiscală sunt în imposibilitatea de a se pronunța cu privire la realitatea prestărilor de servicii cu autogreder consemnate în facturile , întrucât contribuabilul nu a prezentat documente care să ateste că au fost executate faptic aceste prestări, singurele documente prezentate fiind contractul de prestări servicii , facturile aferente și documentul fișa utilaj; documentul denumit „ fișa utilaj” conține date calendaristice respectiv consemnarea unor ore lucrate, fără să se precizeze locația în care s-au efectuat prestările de servicii, iar în afara acestei fișe nu au fost întocmite alte documente.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că G I.I. deține în patrimoniu, utilajul Autogreder achiziționat în baza facturii de la furnizorul P în baza contractului de finanțare pentru acordarea ajutorului financiar nerambursabil. Acesta este înregistrat în registrul inventar la data controlului fiind identificat scriptic și fizic de către echipa de inspecție fiscală. În baza contractului de muncă încheiat și înregistrat în registrul general de evidență al salariaților întreprinderea individuala l-a avut ca salariat în funcția de mașinist la mașini pentru terasamente (ifronist) pe ...

Din verificarea efectuată de organele de inspecție fiscală la societatea X S.R.L. au fost constatate și următoarele aspecte:

-valoarea prestărilor de servicii nu a fost determinată în baza unor situații de lucrări, aceasta fiind determinată în fapt la valoarea achitată de societate către G I.I.;

-determinarea valorii operațiunii în funcție de plata efectuată rezultă și din faptul că factura prin care a fost stornată valoarea neachitată a facturii, aceasta fiind întocmită după efectuarea plăților;

-documentele prezentate, respectiv contractul și facturile au fost întocmite de PF persoană care a coordonat activitatea G I.I. pe perioada 15.11.2012-01.08.2015 în calitate de director; pe documentele prezentate este aplicată ștampila cu semnătura G;

-contractul de prestări servicii și fișa utilaj nu identifică locația unde s-au desfășurat prestările de servicii, în acestea fiind trecute lucrări de pregătire a terenului pe "raza comunei ...

-societatea X.R.L.nu a prezentat un proiect tehnic privind datele tehnice a lucrărilor efectuate, autorizația de construire în baza căreia s-au efectuat lucrările și nu a înregistrat în evidența contabilă active reprezentând amenajări de terenuri efectuate de G.I. pe terenul aflat în folosința societății în baza contractului de arendă încheiat V ;

-în evidența contabilă a societății X SRL nu au fost înregistrate livrări de motorină pentru deservirea utilajului, care conform clauzei prevăzute la art. 3 din contract trebuia asigurată de beneficiar, în condițiile în care acesta nu deține atestat pentru comercializarea produselor petroliere angro cu depozitare sau en-detail;

-operațiunile de încasări și plăți au fost efectuate de către PF persoană împuternicită care efectuează operațiunile înregistrate de G I.I. prin contul bancar;

- conform extrasului contului bancar aparținând PF , în data de 28.10.2013 acesta a încasat de la G suma care a fost virată în contul societății X S.R.L. cu explicația împrumut societate.

În aceste condiții s-a constatat ca prestările de servicii înscrise în facturile care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor , nu au fost efectuate în realitate de către furnizorul menționat, operațiunile înregistrate nu au un scop economic, iar documentele au fost întocmite și introduse în circuitul economic fără a avea o bază reală și legală care să facă dovada efectuării în realitate a prestărilor de servicii.

d) Cu privire la achizițiile de servicii efectuate de la U SRL , entitate afiliată conform prevederilor art. 7 pct. 21 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având ca asociat unic și administrator pe G, din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

In baza contractului , devizului ofertă și situației de piață încheiat între societatea U SRL în calitate de prestator și societatea X SRL, în calitate de beneficiar, societatea contestată a înregistrat în evidența contabilă următoarele facturi :

-factura reprezentând prestări servicii conform contract, achitată prin virament bancar ;

-factura reprezentând prestări servicii conform contract , achitată prin virament bancar.

Din verificarea documentelor prezentate de societatea X SRL s-au constatat următoarele aspecte:

-documentele prezentate, respectiv contractul și facturile au fost întocmite de către PF persoană care a coordonat activitatea U SRL în calitate de director, pe documentele prezentate fiind aplicată ștampila cu semnătură G ;

-G a deținut calitatea de supervisor cules&export în cadrul celor două ferme deținute de societatea X și I.I.;

-devizul ofertă și situația de plată conțin aceleași informații, respectiv cantitatea și valoarea prestărilor de servicii care au fost cunoscute înainte ca acestea să fie executate, fără a prezenta locul unde au fost efectuate serviciile;

-în devizul ofertă și situația de plată sunt înscrise cheltuieli directe efectuate cu personalul, în condițiile în care, la data întocmirii acestora, societatea U SRL nu a avut personal angajat care să deservească utilajele menționate (buldoexcavator și autobasculantă).

-societatea X SRL nu a prezentat un proiect cu datele tehnice a lucrărilor efectuate și autorizația de construire în baza căreia s-au efectuat lucrările;

-în evidența contabilă nu s-au înregistrat active reprezentând amenajări pe terenul aflat în folosința societății în baza contractului de arendă încheiat cu V;

-contractul de transfer de activitate încheiat cu societatea A nu a făcut obiectul vânzării de amenajări de terenuri (lucrări construcții drumuri), terenul agricol și construcțiile edificate pe acesta făcând obiectul și prețul contractului de vânzare

cumpărare autentificat încheiat între V în calitate de vânzător și societatea A în calitate de cumpărător;

-deoarece conform evidenței contabile amenajarea plantației de afin a fost înființată în anul 2008, iar anul 2011 a fost primul an în care au fost recoltate afine rezultă că drumurile de exploatare au fost utilizate înainte de data executării lucrărilor de U SRL ;

-lucrările înscrise în devizul și situația de plată fac referire la lucrări de construcții efectuate cu buldoexcavatorul reprezentând defrișări suprafețe împădurite cu tufișuri și arburști, săpături mecanice și împrăștierea pământului și nivelarea cu buldoexcavatorul, precum și transport rutier al pământului sau molozului cu autobasculanta, în condițiile în care drumurile de exploatare au fost utilizate înainte de efectuarea acestora de societatea U SRL ;

-în evidența contabilă a societății X S.R.L. nu au fost înregistrate livrări de motorină pentru deservirea utilajului, care conform clauzei prevăzute la art. 3 din contract trebuia asigurată de beneficiar, în condițiile în care acesta nu deține atestat pentru comercializarea produselor petroliere angro cu depozitare sau en-detail;

-după data întocmirii situației de plată pentru lucrările executate , aceleași utilajele au fost preluate de la societatea U SRL în baza contractului de comodat prin care comodantul a dat spre folosință comodatarului X S.R.L., pentru perioada 01.06.2011-31. 12.2011, două buldoexcavatoare și o basculă 8x4 ;

-utilajele -1 buldoexcavator și 1 basculă 8x4 care a făcut obiectul contractului de prestări servicii au făcut și obiectul contractului de comodat încheiat între U SRL în calitate de comodant și societatea X S.R.L. în calitate de comodatar;

-societatea U SRL. nu a declarat în declarația informativă 394 prestările de servicii facturate către societatea X S.R.L.

Din verificarea informațiilor deținute în baza de date a ANAF referitoare la societatea U SRL s- a constatat că aceasta a fost declarată inactivă de ONRC , iar începând cu data de ...împotriva acestei societăți, Tribunalul a dispus deschiderea procedurii simplificată a insolvenței.

În ceea ce privește TVA de plată rezultată în urma emiterii celor două facturi, societatea U SRL nu a achitat taxa rezultată, aceasta fiind compensată în perioada fiscală următoare cu TVA dedusă din achizițiile înregistrate de la persoane afiliate, respectiv T SRL și I.I.

Totodată s-a constatat ca în luna decembrie 2012 în baza facturii emisă de societatea U SRL , societatea X S.R.L. a înregistrat în contul 628 "Cheltuieli cu serviciile efectuate de terți" prestări de servicii și TVA , care în luna ianuarie 2013 în baza facturii au fost stornate integral .

În aceste condiții s-a constatat ca facturile în baza cărora s-au înregistrat în evidențele contabile cheltuielile și TVA deductibile nu reprezintă documente justificative conform art. 6 din Legea nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare care să ateste efectuarea prestărilor de servicii reprezentând lucrări de construcții drumuri de exploatare de către această societate.

e) Referitor la achizițiile de servicii efectuate de la Societatea S SRL , se rețin următoarele:

În lunile aprilie și mai 2011, societatea X S.R.L. înregistrează în evidența contabilă în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" achiziții de

prestări servicii tratamente fitosanitare de la societatea S SRL, achitate în totalitate prin virament bancar.

Operațiunile au fost înregistrate în baza contractului de prestări servicii care a avut ca obiect efectuarea de tratamente fitosanitare pentru plantația de afin și căpșun în suprafață totală de 9,6 ha din extravilanul localității ...

La contractul menționat au fost anexate următoarele documente:

-Anexa 1 -Termeni de referință, în care sunt menționate denumirea tratamentelor fitosanitare și perioada precum și faptul că prestatorul va asigura întregul personal pentru efectuarea lucrării, transportul muncitorilor, dislocarea utilajelor și cheltuielile aferente tratamentelor fitosanitare;

-Centralizator situații lucrări în care sunt menționate denumirea lucrării, perioada și valoarea cu TVA;

-opt situații de lucrări pentru fiecare lucrare înscrisă în centralizator.

Se reține ca, facturile au fost achitate prin virament bancar.

Din verificarea documentelor prezentate în timpul controlului s-au constatat următoarele aspecte:

-contractul de prestări servicii a fost încheiat a doua zi după înființarea societății S SRL;

-societatea X S.R.L. nu a prezentat certificate emise de producător care să ateste proveniența tratamentelor fitosanitare aplicate și nici certificarea ecologică prevăzută în contract la pct. 4.1;

-în situațiile de lucrări nu a fost prezentată denumirea și cantitatea de produse fitosanitare utilizate pentru lucrările fitosanitare prezentate, prețul unitar și originea acestora sau valoarea manoperei și a transportului utilajelor;

-valoarea contractului a fost stabilită în sumă fixă, iar în urma "efectuării serviciilor" au fost întocmite situații de lucrări din care a rezultat exact aceiași valoare.

-în anexa la contractul de prestări servicii se menționează că furnizorul va asigura întreg personalul, transportul muncitorilor și dislocarea utilajelor, fără ca să prezinte documente justificative în acest sens (furnizorul nu are personal angajat, nu există documente care să ateste transportul muncitorilor, utilajelor).

Se reține ca în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au procedat la administrarea mijloacelor de proba în conformitate cu art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, în vigoare la data inspecției fiscale, și anume:

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise împuternicitului administratorului societății X SRL, care în răspunsurile formulate la nota explicativă, referitor la operațiunile înregistrate cu în baza facturilor emise de S SRL, a precizat ca facturile emise de S SRL au fost puse la dispoziție, completate, semnate și ștampilate de persoana cunoscută sub numele de ...

Din verificarea informațiilor deținute în baza de date a ANAF referitoare la societatea S SRL s-au constatat următoarele:

-societatea S SRL a fost înființată în aceeași zi și la același sediu cu societatea V SRL;

-societatea nu a depus în anul 2011 declarații fiscale și deconturi de TVA care să ateste efectuarea de operațiuni economice în calitate de persoană impozabilă;

-societatea nu a depus declarații fiscale din care să rezulte ca a avut salariați cu care aceasta a efectuat livrările declarate în declarația informativă 394 pentru semestrul I 2011;



-societatea nu a depus niciodată la organul fiscal teritorial situațiile financiare;  
-pentru semestrul 2011 depune cu întârziere declarația informativă 394 prin care declară livrări către societatea X S.R.L. și către alte societăți și achiziții numai de la o firmă cu comportament de tip fantomă care nu a declarat niciodată efectuarea de operațiuni economice.

În urma controlului încrucișat și a inspecțiilor fiscale efectuate de A.J.F.P. , comunicate cu adresa, au rezultat următoarele:

-societatea S SRL nu funcționează la sediul social declarat ;  
-imobilul de la adresa menționată se află într-o stare accentuată de degradare și nu este locuit, iar starea în care se află clădirea respectivă nu permite desfășurarea de activități economice;

- administratorul nu putut fi contactat de organele de inspecție fiscală la adresa de domiciliu ;

- administratorul nu a dat curs invitațiilor transmise de a prezenta la sediul Gărzii Financiare cu documentele financiar contabile ale societății S ;

-imputernicitul deține certificatul digital calificat pentru semnarea declarațiilor fiscale, persoană care are calitatea de împuternicit al administratorului la societatea V SRL;

-în "activitatea desfășurată" societatea S SRL a emis facturi pentru niște tranzacții pentru care nu face dovada efectuării în realitate, în condițiile în care aceasta nu a desfășurat activitate la sediul social, nu a deținut depozite sau spații de lucru declarate, nu a avut salariați, existând suspiciuni asupra realității tranzacțiilor pentru care clienții au dedus TVA și cheltuielile aferente;

-nu au fost identificate niciun fel de documente care să justifice proveniența bunurilor/ serviciilor "livrate" de societatea S SRL, nivelul livrărilor declarate de furnizori fiind nesemnificative în raport cu "livrările efectuate";

-societatea S SRL a efectuat de la clienți încasări prin viramente bancare, iar sumele încasate au fost ridicate direct de la bancă sau prin intermediul cardurilor bancare de la bancomate de către administrator, imputernicit sau au fost virate către diverse societăți cu comportament de tip fantomă .

În aceste condiții s-a concluzionat ca Societatea S SRL nu avea capacitatea tehnică de a efectua serviciile înscrise în contracte deoarece aceasta nu avea patrimoniu, personal salariat și nici contracte de lucrări încheiate cu terți pentru efectuarea lucrărilor și nu au fost identificate niciun fel de documente care să justifice proveniența legală a serviciilor „livrate” și realitatea acestora, motiv pentru care au fost respinse la deductibilitate cheltuielile și TVA, înregistrate în evidentele contabile în baza facturilor emise de S SRL conform contractului de prestari servicii.

Se reține ca, referitor la operațiunile economice derulate între Societatea X SRL de I.I., V I.I., G I.I., U SRL și Societatea S SRL organele de inspecție fiscală au formulat Sesizarea Penală care a făcut obiectul dosarului penal , analizat de organele de cercetare penală.

Se reține ca prin Ordonanța de clasare emisă în Dosarul penal existența în copie la dosarul cauzei , Parchetul de pe lângă Tribunalul dispune:

" 1.Clasarea cauzei pentru infracțiunea prevăzută de art.9 alin.1 lit.c și alin.2 din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.35 alin.1 C.P. și art.5 C.P., atribuită reprezentanților SC X SRL, deoarece fapta nu este prevăzută de legea penală sau nu a fost savarsită cu vinovăția prevăzută de lege.

2.Clasarea cauzei pentru infractiunea prevazuta de art.272 alin.1 lit.b din Legea nr.31/1990 cu aplicarea art.35 alin.1 C.P. și art.5 C.P., atribuita reprezentantilor SC X SRL , deoarece fapta nu este prevazuta de legea penala sau nu a fost savarsita cu vinovatia prevazuta de lege, precum și faptul ca a intervenit prescriptia raspunderii penale.”

Din considerentele acestei Ordonante, **cu privire la tranzactiile desfășurate între Societatea X SRL si V.I.I.**, se rețin urmatoarele:

Organele de poliție judiciara au procedat la audierea în calitate de martor a V care a derulat relații comerciale cu Societatea X SRL în perioada 2012-2014, concretizate în prestarea de servicii de întreprinderea individuală în favoarea societății comerciale, prestări de servicii ce au avut la bază contractele de prestări servicii .

Din declarația martorei s-a reținut ca:

- la momentul când au început demersurile de amenajare a plantației, nu exista drum de acces la parcelă, nu existau rigole de drenaj, fiind doar un canal vechi de drenaj, aproape colmatat, care astăzi este folosit pentru aprovizionarea bazinului de irigații cu apă. Acest canal este cel care traversează plantația de afini și unește cele două canale paralele care mărginesc plantația; demersurile de înființare și de amenajare a plantației au început în anul 2006, iar în anii 2008-2009 a avut loc plantația arbuștilor de afini, prima recoltă fiind în 2012.

-bazinul inițial de irigații a fost amenajat pe vechiul canal de drenaj existent în mijlocul plantației, în sensul că acest canal a fost amenajat pentru a colecta apa care trecea pe canal și pentru minimele nevoi ale plantației la acea dată; adâncimea bazinului inițial a fost de circa 2-3 metri, iar suprafața a fost de circa 180 mp, adică 9m/20m, arătând că apa era pompată din bazin cu ajutorul unei pompe de mici dimensiuni, care funcționa pe benzină, apoi apa era trecută prin filtru și distribuită în conducta principală pentru a fi împrăștiată pe parcelă.La acea dată, înălțimea arbustului de afin era de dimensiunea unui creion iar o dată cu creșterea arbuștilor a crescut necesarul de apă, astfel că a fost necesară reamenajarea și extinderea bazinului, întrucât în perioadele cu secetă și lipsă precipitații, nu venea apă pe canalul de alimentare, motiv pentru care se impunea existența unei rezerve de apă. Martorul a arătat că în acest sens, a fost încheiat contractul de prestări servicii care a avut ca obiect prestarea de lucrări de amenajare a bazinului de irigații . Locul de amenajare a fost stabilit potrivit convenției părților în extravilanul localității în cadrul plantației de afini, iar dimensiunea și capacitatea bazinului a fost stabilită prin estimare; lucrările au fost efectuate cu excavatorul , proprietatea I.I. V utilajul fiind manevrat de către operatorul ...; Martorul arătat că pe parcursul efectuării lucrărilor de săpături au existat probleme în sensul în care terenul de la suprafață este mlăștinos, iar stratul de sub acesta era format din pietriș, fiind numeroase situațiile în care terenul s-a surpat și au existat infiltrații de apă. Martorul a declarat că bazinul a fost extins , iar situația de lucrări însoțitoare a contractului este reală și face vorbire despre situația concretă din teren;

-martorul arata ca a fost modernizat și sistemul de pompare, vechiul sistem fiind înlocuit cu două pompe moderne de mare capacitate care au funcționat până în vara-toamna anului 2017, când SC A , actualul proprietar al plantației, a modernizat total sistemul de irigație, fiind folosită energia electrică.

-martorul a indicat și alte persoane care au participat la lucrările de modernizare a bazinului.

Acesta a precizat că materialul excavat a fost transportat cu autobasculanta ; a arătat ca lucrările de amenajare au fost anevoioase, fiind necesară secarea bazinului de irigații, pentru a permite accesul excavatorului, că au existat straturi diferite în adâncimea terenului, respectiv, pământ, humus, argilă, apoi balast, ceea ce a făcut dificilă excavarea. Martora a precizat că stratul de pământ de la suprafață a fost folosit la nivelarea celor două parcele mlăștinoase de la intrarea în plantație, care la acea dată nu conțineau arbuști de afin plantați, iar urmarea nivelării , terenul a devenit roditor, o parcelă fiind amenajată cu arbuști de afin. A precizat ca pietrișul rezultat din excavare a fost folosit la amenajarea drumurilor, parcărilor și rigolelor din plantația Societății X SRL, arătând și faptul că în cadrul aceluiași lucrări de amenajare a bazinului, au fost efectuate lucrări de betonare a laturii estice a bazinului. Pentru consolidarea acesteia a fost construit un dispozitiv betonat pentru evacuarea apei din bazin, scopul fiind de evacuare a apei, fără erodarea solului. Martorul a arătat că la efectuarea lucrării de betonare s-au folosit cofraje din teșo pentru betoane, care au fost împrumutate.

-Cu privire la Contractul de prestări servicii , martorul a declarat că l-a semnat din partea prestatorului, iar numitul PF din partea beneficiarului, obiectul contractului fiind constituit din efectuarea de lucrări de decolmatăre a bazinului de irigații din cadrul plantației de afini, din extravilanul localității ; arăta că prețul lucrărilor a fost stabilit conform devizului estimativ atașat și s-a emis o factură . Martorul a arătat că lucrările care s-au efectuat au constat în eliminarea unei mari părți din cantitatea de apă acumulată în bazin, apoi efectuarea de săpături pentru eliminarea surplusului de aluviuni din zona terminală a canalului de alimentare. Martorul a precizat că datorită vremii nefavorabile din acel an, părțile de comun acord au decis sistarea lucrărilor, fiind încheiat actul adițional potrivit căruia s-a diminuat valoarea contractului, iar suma urma să fie returnată beneficiarului. Martora a precizat că actul adițional conține o eroare materială în sensul că menționează "SC X SRL se obligă să ramburseze suma ", corect fiind că V I.I. se obligă să ramburseze suma , lucru care s-a și întâmplat, sens în care a fost emisă o factură de stornare , sumă care a fost returnată de către V I.I. la Societatea X SRL.

-arata ca lucrările de decolmatăre au fost efectuate cu utilajul marca Hitachi, iar la unele lucrări a fost folosit utilajul buldoexcavator, precizând că la lucrări au participat și numiții...

-Cu privire la contractul de prestări servicii , V precizeaza că ea a reprezentat prestatorul la încheierea contractului, iar obiectul contractului l-a reprezentat efectuarea de lucrări de decolmatăre a canalului de irigații, din extravilanul localității respectiv canalul din stânga plantației. Martorul a declarat că valoarea contractului a fost aferentă unui număr estimativ de 210 ore, fiind emisă factura , iar beneficiarul a plătit contravaloarea lucrării; din cauza condițiilor meteo nefavorabile, lucrările nu au mai fost efectuate, motiv pentru care, părțile de comun acord, au încheiat actul adițional contractul fiind reziliat. V a precizat că actul adițional conține o eroare materială în sensul că menționează "SC X se obligă să ramburseze avansul plătit", corect fiind că V I.I. se obligă să ramburseze avansul plătit, lucru care s-a și întâmplat, V I.I. emițând factura de stornare pentru suma care a fost restituită beneficiarului.

-Cu privire la contractul de prestări servicii martora a precizat că obiectul contractului l-a constituit decolmatărea canalului de irigații, iar valoarea lucrărilor a fost evaluată la suma conform devizului estimativ de lucrări; arata că lucrările au fost efectuate cu excavatorul marca Hitachi, la efectuarea lucrărilor participând numiții: ... fiind emisă factura pentru suma care a fost plătită de către beneficiar.

Se reține ca V a declarat că toate lucrările pe care le-a menționat, cu referire la contractele indicate, au fost și efectuate, sunt reale, că lucrările există în zona plantației de afini și există documente justificative în acest sens; arata ca chiar dacă situațiile de lucrări sunt întocmite sumar, ele sunt reale și au fost realizate.

Pe parcursul cercetărilor, martora a depus la dosarul cauzei un punct de vedere, la care sunt atașate fotografiile ale locației și ale amenajărilor efectuate pe plantația în discuție.

Se reține ca organul de cercetare penală a procedat la audierea în calitate de martori, a numiților..., care au confirmat aspectele relatate de către numita V.

Din probatoriul administrat în dosarul cauzei, inclusiv constatările organelor fiscale, organele de cercetare penală au apreciat că facturile care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor cu achiziții de servicii se referă la lucrări efectuate în realitate de către furnizorul de servicii I.I. V, așa încât înregistrarea lor în evidența contabilă a Societății X SRL nu confirmă suspiciunea comiterii infracțiunii de evaziune fiscală .

### **Cu privire la raporturile comerciale derulate de Societatea X SRL cu G I.I. din considerentele Ordonanței de clasare , rezultă următoarele:**

Organul poliției judiciare a procedat la audierea în calitate de martor a numitului G cel care a fost și administratorul SC U SRL de la înființare până în anii 2016-2017, ulterior intrând în procedura de insolvență simplificată.

Martorul a fost audiat în legătură cu relația comercială derulată de I.I. G cu Societatea X SRL, context în care a arătat că părțile au încheiat contractul , având ca obiect îmbunătățirea situației drumurilor din plantația de afini a beneficiarei. Martorul a precizat că la obiectului contractului se menționează generic "lucrări de pregătire a terenului", întrucât codul CAEN al întreprinderii individuale este 4312 "lucrări de pregătire a terenului", iar utilajele pe care le achiziționase prin programul FEADR trebuiau folosite exclusiv în mediul rural.

Martorul a arătat că valoarea estimată inițial a contractului a fost sumă plătită integral de către Societatea X SRL prin virament bancar, în baza facturii . Totodată, martorul a precizat că la finalizarea lucrărilor, ca urmare a supraaprecierii lucrărilor, s-a constatat că plata necesară era doar de.. lei, corespunzătoare a 105 ore efectiv lucrate, motiv pentru care I.I. G a emis factura de stornare , cu suma fiind restituită către Societatea X SRL.

Martorul a declarat că toate lucrările prestate de către SC U SRL și de către I.I. G către beneficiara SC X SRL sunt reale, există, au fost executate așa cum le-a descris, sunt susținute și prin documentele justificative întocmite; arata că există persoane care au participat la efectuarea acestor lucrări, care au fost indicate ca și martori în notele/puncte de vedere depuse în cauză anterior, au menționat că toate lucrările au fost efectuate putând fi vizualizate în teren.

Din analiza probatoriului administrat la dosarul cauzei, organele de cercetare penală au reținut ca facturile care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a Societății X SRL a unor cheltuieli cu prestările de servicii se referă la lucrări care au fost efectuate în realitate de către furnizor, așa încât nu se confirmă suspiciunea înregistrării unor cheltuieli nereale sau fictive din perspectiva infracțiunii de evaziune fiscală .

### **Referitor la raporturile comerciale derulate de Societatea X SRL cu Societatea U SRL rezultă următoarele:**

Martorul G a fost audiat de organul de cercetare penală și în legătură cu relația comercială dintre Societatea X SRL și Societatea U SRL, sens în care martorul a precizat că SC U SRL a desfășurat relații comerciale cu societatea beneficiară în baza contractului, care a fost semnat de martor din partea prestatorului și de fratele său PF din partea beneficiarei Societatea X SRL; arata ca obiectul contractului l-a constituit efectuarea de lucrări de pregătire a terenului constând în amenajarea drumurilor din cadrul plantației de afini situată în extravilanul localității, amenajarea rigolelor de drenaj la limita parcelelor și săparea de șanțuri în vederea evacuării apei în surplus provenită din precipitații. În cauză au fost emise două facturi din partea SC U SRL, care au fost plătite de către Societatea X SRL, prin virament bancar, fiind vorba despre factura. Contractul a fost însoțit de devizul ofertă și de situația de lucrări.

Martorul a declarat că documentele justificative însoțitoare ale contractului sunt sumar redactate, deoarece nu și-a pus problema la momentul încheierii contractului că în relația cu fratele său puteau interveni suspiciuni că ar declara mai multe lucrări decât cele realizate efectiv și întrucât nu a cunoscut necesitatea întocmirii bonurilor de consum pentru utilajele folosite, reprezentând două buldoexcavatoare și autobasculanta MAN.

Martorul a declarat că în cadrul acestor lucrări a amenajat drumurile principale dintre parcele și a defrișat părțile de drum care erau acoperite de arbuști, pomi foarte tineri, sălcii sau alte forme de vegetație, exemplificând limita vestică a plantației, unde vegetația este bogată, datorită canalului de irigație iar lucrările au fost efectuate de către numiții ..., angajați ai SC U SRL, care au manevrat utilajele, precizând că el însuși a lucrat uneori pe utilajul buldoexcavator.

Martorul a precizat că drumurile în cauză existau anterior acestor lucrări dar într-o formă insuficientă exploatării plantației, respectiv, accesului auto în vederea satisfacerii procesului de recoltare și transportării afinelor. Martorul a declarat că motorina pentru utilaje a fost asigurată, conform contractului, de către beneficiar.

Martorul a declarat că lucrările care fac obiectul contractului s-au încheiat și că a lăsat utilajele în cauză în cadrul plantației de afini a Societății X SRL pentru a fi garate în condiții de siguranță și pentru a fi folosite dacă este nevoie, încheind în acest sens un contract de comodat ce a avut ca obiect tocmai gararea utilajelor în condiții de siguranță, fără a putea preciza data încheierii contractului și nici perioada avută în vedere, întrucât nu și le amintește.

G a declarat că în anul 2012 a fost încheiat contractul, prin care prestatorul SC U SRL s-a obligat să presteze pentru beneficiara Societatea X SRL, lucrări de săpături pentru instalarea unor conducte de irigații suplimentare, pentru două parcele identificate în planul schiță anexat, pe care l-a depus la organul de cercetare penală cu ocazia audierii, plan care relevă situația în teren la nivelul anului 2017, însă martorul a precizat că parcelele sunt delimitate la fel ca în anul 2011;

Se reține ca, cu ocazia audierii, martorul a depus la organul de cercetare un număr de 12 file, conținând fotografiile color și un plan schiță pentru plantația aparținând Societății X SRL și un „punct de vedere” în care își menține cele afirmate cu ocazia audierii acestuia.

Din analiza probatoriului administrat în cauză, respectiv declarația martorului G, punctul de vedere exprimat de acesta, fotografiile depuse la organul de cercetare care arată locația și amenajările efectuate la plantația de afini, ținând cont și de declarațiile martorilor ..., coroborat și cu constatările organelor fiscale, organele de cercetare penală au reținut ca prestările de servicii care au stat la baza înregistrării în evidența

contabilă a cheltuielilor , se referă la lucrări care au fost efectuate în realitate de către furnizor.

#### **4. Referitor la raporturile comerciale derulate de Societatea X SRL cu I.I. rezultă următoarele:**

Organul de cercetare penală a procedat la audierea în calitate de martor a numitului PF reprezentantul legal al Societății X SRL și al I.I., care a declarat că cele două entități au desfășurat relații comerciale în perioada 2011- 2015, în baza mai multor contracte.

Cu privire la contractul având ca obiect prestări servicii consultanță, martorul a declarat că la momentul desfășurării inspecției fiscale a prezentat organului de control, înscrisuri din care rezultă conținutul activităților desfășurate și perioada de prestare a acestora, menționând că Societatea X SRL a obținut venituri în urma contractelor încheiate cu I.I., care sunt evidențiate atât în contabilitatea celor două entități, cât și la organele fiscale teritoriale.

Martorul a precizat că deținerea calității de asociat/administrator în cadrul Societății X SRL nu înseamnă că nu a avut dreptul să fie remunerat pentru munca depusă, iar forma de colaborare între părți a fost aleasă în baza principiului libertății contractuale prin care părțile pot alege orice formă din cele reglementate de lege; arata ca forma juridică aleasă de părți a fost cea de prestare de servicii efectuate de către PF autorizat ca întreprindere individuală.

Martorul a declarat că toate veniturile obținute de către I.I. au fost globalizate asupra persoanei fizice , fiind cuprinse în declarațiile fiscale și impozitate cu impozitul pe venitul net realizat de către PF.

Cu privire la contractul de prestări servicii , martorul arata ca acesta a fost încheiat între I.I. în calitate de prestator și Societatea X SRL, în calitate de beneficiară; obiectul contractului l-a constituit: identificarea unor potențiali investitori în vederea vânzării/transferului activității plantației de afini ; consultanță pentru pregătirea tuturor documentelor necesare realizării tranzacției.

Martorul a precizat că în cadrul acestui contract, el a prezentat afacerea, a realizat o serie de situații financiare, bugete de venituri și cheltuieli pentru anii trecuți și pentru viitor, a defalcat veniturile și încasările plantației pe categorii de cheltuieli, a întocmit un manual de know-how al afacerii, a prezentat o situație a pieței afinelor din România, Europa și America, a prezentat în amănunt clienții și furnizorii societății, a obținut istoricul proprietarilor terenurilor pe care a fost înființată plantația, negocierea prețurilor și a condițiilor de transfer și a modalității de plată, toate activitățile fiind susținute prin documentele întocmite și prezentate organelor ANAF.

Martorul a declarat că cele două contracte au avut un scop economic, deoarece Societatea X SRL a obținut venituri de la clienții cărora le-a întocmit proiecte de finanțare (în cadrul primului contract) și de la Societatea A (în cadrul celui de-al doilea contract), iar el personal a fost remunerat pentru munca prestată, justificată prin documente.

Organul de cercetare penala specifica faptul ca martorul a depus un punct de vedere la dosarul cauzei, la care au fost anexate documente contabile ale amenajărilor efectuate la plantația de afini , iar acestea, coroborate cu constatările organelor fiscale, dar și cu ansamblul probatoriului administrat în cauză, respectiv, declarațiile martorilor:... relevă faptul că prestările de servicii care au stat la baza înregistrării în

evidența contabilă a cheltuielilor , se referă la servicii prestate în realitate de către emitentul facturilor.

**Cu privire la tranzacțiile derulate de Societatea X SRL cu Societatea S SRL** din considerentele Ordonantei de clasare rezultă că prin Ordonanța de clasare s- a dispus declinarea competenței de soluționare a cauzei în favoarea Parchetului de pe lângă Tribunalul sub aspectul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală prevazuta de art. 9 alin. 1 lit. b din Legea 241/2005, cu aplicarea art. 35 alin. 1 Cp, de către reprezentanții Societății S SRL cu privire la relațiile comerciale derulate cu Societatea X SRL, în perioada 2009-2011.

Urmare verificărilor efectuate de organele de poliție judiciară din cadrul I.P.J. - S.I.C.E. a rezultat că Societatea S SRL face obiectul cercetărilor într-un alt dosar penal sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevazute de art. 9 alin.1 lit. b din Legea nr. 241/2005 care vizează și relația comercială cu SC X SRL.

Urmare administrării probatoriului în cauza(documente, declarația martorului), organele de cecetare penala , referitor la relația comercială dintre Societatea X SRL și Societatea S SRL, au reținut ca:

„Având în vedere că nu a putut fi înfrântă prezumția realizării în fapt a lucrărilor de servicii achiziționate de la furnizor, coroborat și cu faptul că acesta din urmă a încasat c/v facturilor emise prin viramente bancare, iar sumele încasate au fost ridicate direct de la bancă sau prin intermediul cardurilor bancare de la bancomate de către numiții ... există bănuiala rezonabilă a săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevazuta și pedepsita de art. 9 alin.1 lit. b din Legea nr. 241/2005 republicata, de către reprezentanții Societății S SRL și nu a infracțiunii de evaziune fiscală prevazuta și pedepsita de art. 9 alin.1 lit. c din Legea nr. 241/2005 republicata , de către reprezentanții Societății X SRL.”

De asemenea, în considerentele Ordonantei procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul , a reținut ca :

-operațiunile comerciale supuse cercetărilor, desfășurate de SC X SRL cu partenerii - persoane fizice autorizate și persoane juridice beneficiază de prezumția caracterului real al acestora, atât timp cât nu s-au obținut dovezi concrete că prestările de servicii înscrise în facturi nu au fost realizate în fapt;

-inspecția fiscală a concluzionat că operațiunile înregistrate în contabilitatea SC X SRL nu au un scop economic, așa încât legislația fiscală nu le conferă beneficiul deducerii la calculul impozitului pe profit și al TVA, situație de fapt net diferită de cea reglementată de art. 9 lit. c din Legea nr. 241/2005, care stabilește caracterul nereal sau fictiv al operațiunilor înscrise în facturi;

-decontarea raporturilor comerciale s-a efectuat prin viramente bancare, iar în unele dintre situații *au existat corectări* ale diferențelor de bani lipsite de acoperire în serviciile prestate, prin *stornarea și recuperarea sumelor respective* în contabilitatea SC X SRL; prin urmare nu se probeaza suspiciunea ca banii societății ar fi primit o alta destinație, contrara intereselor patrimoniale ale acesteia, în sensul prevăzut de art.272 alin.1 lit.b din Legea nr.31/1990 cu aplicarea art.5 din CP; mai mult decât atât fata de aceasta fapta se constata și faptul ca a intervenit prescriptia raportat la limitele de pedeapsa stabilite de lege;

-raporturile comerciale desfășurate de SC X SRL cu partenerii SC V SRL și SC S SRL se regăsesc sub incidența *principiului non bis in idem*, în raport cu dosarul penal

disjunct și declinat la Parchetul de pe lângă Tribunal în care prezumtivul prejudiciu din evaziune fiscală a fost atribuit în sarcina furnizorilor de servicii, cu un comportament neconform normelor fiscale;

-nu s-a dovedit dincolo de orice bănuială rezonabilă că facturile analizate ar conține informații eronate pe elementele esențiale și obligatorii ale tranzacțiilor, precum:obiectul facturat și identitatea furnizorului;”

După cum s-a arătat și mai sus, împotriva Ordonantei de clasare , A.J.F.P. a formulat plângere care a fost solutionata de prim-procurorul adjunct al Parchetului de pe lângă Tribunal prin Ordonanta pronuntata în dosarul în sensul respingerii.

Din considerentele Ordonantei , se rețin următoarele:

-constatățile AIF sunt focusate pe documentele contabile, fără să fie însoțite de verificări concrete asupra situației de fapt fiscale;

-inspecția fiscală a concluzionat că operațiunile înregistrate în contabilitatea Societății X SRL nu au un scop economic, consecința fiind că legislația fiscală nu mai conferă beneficiul deducerii la calculul impozitului pe profit și al TVA, situație de fapt care se diferențiază de cea reglementată la art. 9 lit. c din Legea nr. 241/2005, care stabilește caracterul nereal sau fictiv al operațiunilor înscrise în facturi;

-probele administrate în cauză nu au dovedit dincolo de orice bănuială rezonabilă că facturile analizate ar conține informații eronate pe elementele esențiale și obligatorii ale tranzacțiilor, precum: obiectul facturat și identitatea furnizorului;[...]

-relatiile comerciale cu doi dintre parteneri formeaza obiectul cercetarilor intr -un dosar penal instrumentat de alta unitate de parchet, intervenind principiul non bis in idem;

-împrejurarea că banii încasați de persoana fizică, ca reprezentant al I.I. cu același nume, au fost declarați și impozitați, exclude tocmai un comportament orientat într-un scop evazionist; a se conferi o altă interpretare pe această realitate (așa cum insinuează partea civilă - ANAF) înseamnă a nesocoti condițiile de conținut ale infracțiunii reglementate de art. 9 din Legea nr. 241/2005, în ceea ce privește îndeplinirea obligațiilor legale de către un subiect fiscal, opinie pe care nu o putem împărtăși.

Având în vedere cele expuse mai sus, constat că soluția dispusă în cauză este legală și temeinică, bazată pe un probatoriu complet și corect apreciat, plângerea petentei urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.”

Se reține ca, impotriva Ordonantelor Parchetului de pe langa Tribunal, A.J.F.P. a formulat plangere la Tribunal, care a facut obiectul dosarului .

Solutionand plangerea formulata de A.J.F.P. ,Tribunalul prin Incheierea Penala pronuntata in dosar dispune:

“Respinge plangerea formulata de petenta Administratia Judeteana a Finantelor Publice împotriva Ordonantei pronuntata în dosarul Parchetului de pe lângă Tribunal și a Ordonantei pronuntata în dosar de către prim-procurorul adjunct al Parchetului de pe lângă Tribunal pe care le menține. [...]

Definitiva.”

Din considerentele Incheierii Penale , rezulta ca urmare analizarii plangerii formulata de A.J.F.P. judecatorul de camera preliminara a reținut ca:

„(...) din examinarea dosarelor de urmărire penală se constată că la dosarul cauzei au fost administrate toate înscrisurile pivoitare la operațiunile comerciale



desfășurate, fiind audiați reprezentanții societăților contractante dar și martori care au confirmat efectuarea în realitate a lucrărilor înregistrate în contabilitate. Deși petenta invocă lipsa de credibilitate a martorilor întemeiată pe ideea că aceștia sunt persoane afiliate sau angajate la societățile verificate, această susținere nu poate determina o invalidare a soluției dispusă în cauză câtă vreme nu s-a dovedit caracterul mincinos al declarațiilor acestora. Pe de altă parte, soluția de clasare nu se întemeiază în mod exclusiv pe declarațiile acestor martori, fiind administrată și proba cu înscrisuri precum și planșe fotografice.

Din altă perspectivă se constată că au fost administrate în întregime probele indicate de către procuror cu ocazia redeschiderii urmăririi penale confirmată de către judecătorul de cameră preliminară, nefiind identificate alte probe care ar putea fi administrate pentru a lămurii faptele reclamate de către petentă. De altfel, petenta nici nu identifică în mod concret, alte probe care ar putea fi administrate în cauză, invocând, la modul generic, caracterul incomplet al cercetărilor.

De asemenea, în plângerea adresată instanței, petenta invocă aspectele constatate de către inspectorii fiscali, însă, o soluție pronunțată în urma unei cercetări penale, trebuie să evalueze în ansamblu probatoriul administrat și să acorde prevalență acelor probe care pot contura cât mai obiectiv, starea de fapt. Sub acest aspect, judecătorul constată că sistemul probatoriu fiscal nu are aceeași exigență ca sistemul probator penal, în care prezumția de nevinovăție este un principiu de bază al dreptului procesual penal care impune ca orice îndoială să fie interpretată în favoarea suspectului. Prezumțiile invocate de organul fiscal, nedovedite cu probe certe, nu pot fundamenta o soluție de trimitere în judecată.

Ca atare, sub aspect probator, nu se poate reține, în sarcina organelor de urmărire penală, vreo lipsă de diligență, astfel că susținerea petentei potrivit căreia probatoriul nu este complet iar organul de cercetare penală nu a avut un rol activ, nu poate fi apreciată ca fiind întemeiată.”

Astfel, din ordonanțele de clasare emise de organele de cercetare penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunal și Incheierea Penală pronunțată de Tribunal-Secția penală, rezulta ca urmare administrării mijloacelor de probă (înscrisuri, martori) s-a constatat ca operațiunile economice desfășurate între Societatea X SRL și I.I., V I.I., G I.I. și Societatea U SRL înregistrate în evidența contabilă se refera la servicii prestate în realitate de către emitentii facturilor, nu s-a dovedit ca facturile analizate ar conține informații eronate pe elementele esențiale și obligatorii ale tranzacțiilor precum obiectul facturat și identitatea furnizorului.

Cu privire la operațiunile economice desfășurate între Societatea X SRL și Societatea S SRL, organele de cercetare penală precizează ca acestea se regăsesc sub incidența *principiului non bis in idem*, în raport cu dosarul penal disjunct și declinat la Parchetul de pe lângă Tribunal; există bănuiala rezonabilă a săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art. 9 alin.1 lit. b din Legea nr. 241/2005 republicată, de către reprezentanții Societății S SRL și nu a infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art. 9 alin.1 lit. c din Legea nr. 241/2005 republicată, de către reprezentanții Societății X SRL.

Luând în considerare dispozițiile pct.10.4 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit caruia:

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

*„La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale/hotărârea instanței de judecată.”*

organul de soluționare a contestației din cadrul D.G.R.F.P., prin adresa a solicitat organului de inspecție fiscală un punct de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale data în dosarul penal .

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. -Inspecție fiscală referitor la relațiile comerciale derulate de X SRL cu I.I. arată ca din concluzia organelor de cercetare penală rezultă ca prestațiile de servicii care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor în baza Contractului de prestări servicii se referă la servicii prestate în realitate de emitentul facturilor care au fost impozitate ca venituri realizate.

În ceea ce privește aplicarea legislației fiscale, organele de inspecție fiscală își mențin punctul de vedere prezentat în raportul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală arată ca ,” În ordonanța s-a dispus clasarea cauzei în raport cu relațiile comerciale cu I.I. deoarece fapta nu este prevăzută în legea penală , dar nu se concluzionează dacă prestațiile de servicii înregistrate de societate în baza Contractului au fost efectuate în realitate.

Din constatările prezentate în Raportul de inspecție fiscală a rezultat ca prestațiile de servicii înscrise în contract au fost efectuate de Societatea X SRL în cadrul activității desfășurate de administratorul acesteia, iar I.I. a fost interpusă doar în scopul obținerii unor avantaje fiscale și determinării unei situații fiscale mai favorabile pentru Societatea X SRL și pentru persoana fizică.

În fapt, contractul de prestări servicii a fost încheiat și a fost emisă factura doar cu scopul de a anula datoria achitată de societatea X SRL către I.I. în contul primei tranșe din antecontractul de vânzare-cumpărare având ca obiect promisiune de vânzare-cumpărare a imobilului teren înscris în CF.

Concluzionând cele prezentate mai sus, din ordonanța nu rezultă ca prestațiile de servicii consultanță facturate de I.I. în baza contractului au fost efectuate în realitate , deoarece organele de cercetare penală nu s-au exprimat asupra realității operațiilor înregistrate de X SRL .[...]

Referitor la pct.1-3 și 6 din ordonanța de clasare, organele de inspecție fiscală nu își exprimă un punct de vedere deoarece concluzia organelor de cercetare penală a fost ca operațiile au fost efectuate în realitate de furnizori.

În ceea ce privește aplicarea legislației fiscale, organele de inspecție fiscală își mențin punctul de vedere prezentat în raportul de inspecție fiscală.”

La pct.10.5 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 cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*“La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”*

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

Prin urmare, organul de solutionare a contestatiei, in solutionarea contestatiei formulata de Societata X SRL impotriva Deciziei de impunere se va pronunta si in raport de motivarea rezolutiilor de scoatere de sub urmarire penala si de considerentele cuprinse in hotararea pronuntata de instanta de judecata .

Dupa cum s-a aratat si mai sus organele de inspectie fiscala referitor la operatiunile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor ca fiind emise de I.I., V I.I., G I.I. si Societatea U SRL precum si Societatea S SRL au constatat ca exista suspiciuni in ceea ce priveste realitatea prestarilor de servicii facturate de persoanele afiliate , fapt pentru care nu au luat in considerare aceste tranzactii, pe motiv ca nu au scop economic si totodata nu au fost efectuate in realitate.

Însă, organele de cercetare penala , urmare analizei probatoriului administrat în cauza au constatat ca operațiunile comerciale supuse cercetărilor, desfășurate de SC X SRL cu partenerii - persoane fizice autorizate și persoane juridice beneficiază de prezumția caracterului real al acestora, atât timp cât nu s-au obținut dovezi concrete că prestările de servicii înscrise în facturi nu au fost realizate în fapt și de asemenea nu s-a dovedit că facturile analizate ar conține informații eronate pe elementele esențiale și obligatorii ale tranzacțiilor, precum:obiectul facturat și identitatea furnizorului.

Cu privire la prestarile de servicii facturate de Societatea S SRL , există bănuiala rezonabilă a săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevazuta și pedepsita de art. 9 alin.1 lit. b din Legea nr. 241/2005 republicata, de către reprezentanții Societatii S SRL și nu a infracțiunii de evaziune fiscală prevazuta și pedepsita de art. 9 alin.1 lit. c din Legea nr. 241/2005 republicata , de către reprezentanții Societatii X SRL.

Organele de inspectie fiscala, prin punctul de vedere înregistrat la D.G.R.F.P. , nu își exprima punctul de vedere cu privire la pct.1-3 (tranzacțiile derulate de Societatea X cu persoanele afiliate V I.I. G I.I. și U SRL) și pct. 6 (tranzacțiile derulate de Societatea X SRL cu S SRL) pe motiv ca, concluzia organelor de cercetare a fost ca operatiunile au fost efectuate în realitate.

Din dispozitiile legale mai sus enuntate se retine ca nu pot fi inregistrate in contabilitate , cheltuieli in baza unor documente care nu indeplinesc conditiile impuse de art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata , potrivit caruia orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un document care sta la baza inregistrării in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

Operatiunile economice inscrise in documente justificative au drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica , punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

De asemenea, documentele care stau la baza inregistrării in contabilitate a operatiunilor economico-financiara trebuie sa reflecte intocmai modul in care se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea.

Totodata se reține ca, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile înregistrate în evidentele contabile fără a avea la baza documente justificative precum și cheltuielile cu serviciile pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora in scopul activității desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte.

Or, în speta după cum s-a arătat și mai sus , achizițiile de servicii efectuate de la persoanele afiliate I.I., V I.I., G I.I. , Societatea U SRL și Societatea S SRL au fost înregistrate în evidențele contabile ale societății în baza facturilor emise de către acestea;facturile au la baza contractele de prestari servicii incheiate de Societatea X SRL cu persoanele afiliate precum și situatiilor de lucrări , rapoarte de lucru întocmite de acestea.

În declarațiile date în fața organelor de cercetare penală, reprezentantul legal al G.I. și Societatea U SRL recunoște ca documentele însoțitoare ale contractului sunt sumar redactate , deoarece nu și-a pus problema ca în relația cu fratele sau puteau interveni suspiciuni ca ar declara mai multe lucrări decât cele realizate efectiv .

Totodată, se reține ca urmare controalelor încrucișate efectuate la persoanele afiliate s-a constatat ca facturile de prestari servicii emise către Societatea X SRL au fost înregistrate în evidențele contabile ale acestora iar impozitele și taxele au fost declarate bugetului de stat.

Din analiza constatarilor consemnate în raportul de inspectie fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere și a documentelor existente la dosarul cauzei se reține ca organele de inspectie fiscală nu au efectuat constatari din care să rezulte dacă respectivele achiziții de servicii au fost destinate realizării de operațiuni taxabile ale Societății X SRL respectiv realizării de venituri impozabile raportat la reținerile din Ordonanța de clasare a procurorului Parchetului de pe lângă Tribunal, Ordonanța a prim procurorului adjunct al Parchetului de pe lângă Tribunal și Încheierea Penală pronunțată de Tribunal-Secția penală.

Se reține ca în speta organele de inspectie fiscală au formulat Sesizarea penală care a făcut obiectul dosarului penal pe motiv ca Societatea X SRL a înregistrat în evidențele contabile operațiuni economice de prestari servicii care nu au un scop economic și pentru care nu există toate elementele doveditoare ca au fost efectuate în realitate.

Potrivit Codului de procedura penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor , la identificarea faptelor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată.

Astfel competența în stabilirea realității tranzacțiilor derulate între societatea contestată și prestatorii de servicii, persoane afiliate, o are organul de cercetare penală sesizat în acest sens, în speta Parchetul de pe lângă Tribunal.

Or, urmare cercetărilor efectuate de Parchetul de pe lângă Tribunal, conform Ordonanței de clasare s-a constatat ca operațiunile economice desfășurate între Societatea X SRL și I.I., V I.I., G I.I., Societatea U SRL și Societatea S SRL înregistrate în evidența contabilă se referă la servicii prestate în realitate de către emitentii facturilor și nu s-a dovedit ca facturile analizate ar conține informații eronate pe elementele esențiale și obligatorii ale tranzacțiilor precum obiectul facturat și identitatea furnizorului .

Cu privire la serviciile facturate de Societatea S SRL, organele de cercetare penală au reținut ca nu a putut fi înfrântă prezumția realizării în fapt a lucrărilor de servicii achiziționate de la furnizor și ca există bănuiala rezonabilă a săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală de reprezentantii Societatea S SRL în sensul ca omiterii, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a

operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate, și nu din partea reprezentanților Societății X SRL.

Din dispozițiile legale mai sus enunțate se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare; în ceea ce privește deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aceasta este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond ( achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile) care reglementează însăși existența dreptului de deducere iar pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Mai mult, din jurisprudența constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA pe care o datorează TVA datorată sau achitată pentru bunurile achiziționate și serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația Uniunii (Hotărârea C-101/16 Paper Consult.)

După cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut în Directivă face parte integrantă din mecanismul TVA și în principiu nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte.

Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează prin urmare neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA (a se vedea Hotărârile emise în cauzele C-268/83 Ropelman, C-37/95 Coal Terminal, C-110/98 și C-147/98 Gabalfrija și alții, C-32/03 Fini H, C-255/02 Halifax și alții, C-439/04 și C-440/04 Kittel și Recolta Recycling, C-438 /2009 Dankowski)

În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere care corespund unor cerințe sau condiții de formă, art.178 lit.(a) din Directivă 2006/112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu prevederile art.220-236 și cu art.238-240 din aceasta (pct.40 din Hotărârea pronunțată în cauza C-101/16, pct.33 din Hotărârea pronunțată în cauza C-69/17).

Prin urmare, principiul fundamental al neutralității taxei impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (pct.45 din Hotărârea pronunțată în cauza C-322/15, pct.41 din Hotărârea pronunțată în cauza C-81/17, pct.34 din Hotărârea pronunțată în cauza C-69/17).

În practica instanței europene s-a statuat că principiul proportionalității obligă autoritățile publice să ia numai acele măsuri necesare pentru atingerea scopului urmărit. O măsură națională care condiționează, în esență, dreptul la scutire de la plata unui contribuțiu de respectarea unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond și mai ales fără a se întreba dacă acestea erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a se asigura perceperea corectă a taxei (CJUE cauza C146/05 Collee).

În speta, se reține ca organele de inspecție fiscală, pe perioada verificată, au respins la deductibilitate cheltuielile și TVA aferentă achizițiilor de servicii facturate de persoanele afiliate și Societatea T SRL, pe motiv că operațiunile în cauză nu au scop economic, fiind invocate prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, potrivit căruia:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau 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.”*

Se reține că ulterior, pentru o înțelegere deplină a art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în cadrul acestui articol sunt stipulate:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”*

Astfel, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul codului fiscal, autoritățile pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia. Totodată, tranzacțiile sau o serie de tranzacții pot fi calificate ca artificiale, respectiv acele tranzacții sau serii de tranzacții care nu au conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

Însă, după cum s-a arătat și mai sus, în cauză nu s-a demonstrat că tranzacțiile derulate între persoanele afiliate precum și Societatea S SRL ar fi fictive sau documentele întocmite ar conține informații eronate pe elementele esențiale și obligatorii ale tranzacțiilor precum obiectul facturat și identitatea furnizorului.

Prin urmare, având în vedere :

- ca potrivit Ordonanței de clasare a Parchetului de pe lângă Tribunal, Ordonanței a prim procurorului adjunct al Parchetului de pe lângă Tribunal și Încheierii Penale pronunțată de Tribunal-Secția penală s-a reținut că operațiunile economice desfășurate între Societatea X SRL și I.I., V.I.I., G.I.I., Societatea U SRL, Societatea S SRL înregistrate în evidența contabilă se referă la servicii prestate în realitate de către emitentii facturilor și nu s-a dovedit că facturile analizate ar conține

informații eronate pe elementele esențiale și obligatorii ale tranzacțiilor precum obiectul facturat și identitatea furnizorului ;

- ca cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, acestea având competența în stabilirea tranzacțiilor derulate în speta și pronunțarea cu privire la săvârșirea sau nu a infracțiunilor de evaziune fiscală;

- ca la soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport de motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale;

-jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene astfel cum a fost invocată în cuprinsul prezentei decizii;

-faptul că, pentru achizițiile de servicii de la prestatorii persoane afiliate I.I., V I.I., G I.I. ,Societatea U SRL și Societatea S SRL nu au fost analizate de către organele de inspecție fiscală din punct de vedere al îndeplinirii cerințelor de fond , respectiv dacă achizițiile de servicii au fost utilizate de Societatea X SRL pentru realizarea de operațiuni taxabile respectiv venituri impozabile , raportat la reținerile consemnate în Ordonanța de clasare a Parchetului de pe lângă Tribunal ramasa definitivă prin Încheierea Penală pronunțată de Tribunal-Secția penală, referitoare la realitatea achizițiilor de servicii,

organul de soluționare a contestației se afla în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor și TVA aferente tranzacțiilor în cauză, în speta impunându-se reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală în corelație cu prevederile legale în materie fiscală și jurisprudența europeană incidentă în cauză și efectuarea unei analize temeinice în cadrul competențelor de care dispune, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la aceste achiziții ținând cont și de faptul că prin Ordonanța de clasare a Parchetului de pe lângă Tribunal ramasa definitivă prin Încheierea Penală pronunțată de Tribunal-Secția penală ,s-a dispus , în ceea ce privește reprezentanții Societății X SRL clasarea sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.1 lit.c) și alin.2 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare,organul de soluționare a contestației neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Fata de textele de lege invocate și de cele prezentate , se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricărei cereri adresate organului fiscal.

Totodată, se reține că invocarea unor dispoziții legale nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei așa cum rezultă din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile , astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, documentele existente la dosarul cauzei nefiind de natură să clarifice complet și clar situația societății contestată, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se afla în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității fiscale a achizițiilor respective, impunându-se analizarea temeinică a

tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stării de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele precum și orice alte date necesare clarificării situației de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborat cu pct.11.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

*“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat.”*

se va desființa parțial Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor considerate ca nedeductibile fiscal precum și TVA, înregistrate în evidențele contabile ale Societății X SRL în baza facturilor emise de I.I., VI.I., GI.I., Societatea U SRL și Societatea S SRL

În conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit cărora:

*“(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit [art. 279](#) se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor [art. 276](#) alin. (3).*

*(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.[...]*



*(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”*

organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, vor reface inspecția fiscală respectând strict perioada fiscală precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și prevederile pct.11.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

*“Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”*

2.În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit asupra cheltuielilor considerate ca nedeductibile și TVA respinsă la deductibilitate de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, **D.G.R.F.P. este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu achizițiile de servicii și TVA, înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de Societatea V SRL , în condițiile în care societatea contestată nu a făcut dovada achiziției serviciilor în scopul realizării de operațiuni impozabile.**

În fapt, pe perioada verificată Societatea X S.R.L. înregistrează în evidența contabilă în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" achiziții de servicii respectiv închirieri de utilaje de la Societatea V SRL.

Urmare verificării, s-a constatat că pentru utilajul respectiv excavatorul pe roți de 22 tone, închiriat conform contractului de prestări servicii și facturii emisă de V SRL, societatea contestată nu a prezentat documente justificative care să ateste modul de utilizare a utilajului.

Din răspunsul dat la întrebarea din nota explicativă împuternicitul administratorului societății a precizat că excavatorul a fost contractat în scopul închirierii către C SRL, dar care nu a mai fost închiriat întrucât furnizorul V SRL a imobilizat la dispoziția societății X S.R.L. acest excavator și nu a fost valorificat către alți clienți în perioada prevăzută în contract, societatea fiind obligată să achite prețul conform prevederilor contractuale.

În condițiile în care societatea contestată nu a prezentat documente prin care să justifice utilizarea utilajului în scopul realizării de venituri impozabile și a unor operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile în temeiul prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și TVA în temeiul prevederilor art.145 din același act normativ.

În contestația formulată referitor la acest capăt de cerere, societatea contestată susține că dacă societatea furnizoare V SRL ar avea un comportament

de tip fantomă, acest lucru nu i se poate imputa, societatea nefiind beneficiara unor asemenea operațiuni; sustine ca a primit bunurile și serviciile prevazute în contracte și în facturi, a efectuat plăți prin virament bancar în baza facturilor emise de aceste societăți în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Societatea contestată sustine ca a reflectat în contabilitate operațiunile și plățile efectuate către acești furnizori și-a îndeplinit obligația de declarare și raportare a acestor operațiuni către organele fiscale imediat după efectuarea lor și nu au fost sesizate nereguli.

Arata ca, în ceea ce privește utilajele închiriate de la V SRL acestea au fost efectuate în scopul procurării folosinței acestora în vederea închirierii către Societatea C SRL; din aceste operațiuni societatea a obținut venituri impozabile și a colectat TVA, care au fost înregistrate în evidente contabile și declarate către bugetul statului.

În drept, în materia impozitului pe profit, pe anul 2011, sunt aplicabile prevederile art.19 și art.21 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.19

*„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

-art.21

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

[...]

*“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]*

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

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistenta 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;”*

Cu privire la înregistrarea în evidentele contabile a operațiunilor și justificarea cheltuielilor deductibile fiscal la pct.12, pct.44 și pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*“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.[...]*

*44. Înregistrările în evidenta 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.[...]*

*48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența 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.”*

Din prevederile legale enunțate se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea, se reține că sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile înregistrate în evidențele contabile fără a avea la bază documente justificative precum și cheltuielile cu serviciile pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii, acestea trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

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

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

La art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se prevede:

*"(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta 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."*

Conform Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectuează pe baza de documente justificative. Cheltuielile înregistrate în evidențele contabile care nu au la bază documente justificative prin care să se facă dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În materie de TVA, pe anul 2011, în speță sunt incidente prevederile art.134, art.134<sup>1</sup>, art.134<sup>2</sup>, art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2011, potrivit cărora:

-art.134

***"(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.***

-art.134<sup>1</sup>

*"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]"*

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

-art. 134<sup>2</sup>

*"Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."*

-art.145

***"1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.***

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

*a) operațiuni taxabile;"*

-art.146

*"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: 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 sau de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele*

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

*impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de catre persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”*

La art.147<sup>1</sup> din acelasi act normativ se prevede:

*“(1) Orice persoana impozabila înregistrata în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, în aceeași perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 – 147.”*

Avand in vedere prevederile legale incidente spetei se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se efectueaza cu factura fiscala legal intocmita, care sa cuprinda mentiuni ce corespund realitatii.

Din interpretarea textelor de lege, se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei, faptul generator intervenind la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu exceptiile prevazute in mod expres de legea fiscala iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

*“Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie îndeplinite conditiile si formalitatile prevazute la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.”*

Iar potrivit pct.46 din acelasi act normativ:

*“(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata achitata aferenta bunurilor care i-au fost sau urmeaza sa-i fie livrate , daca aceste achizitii sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabila avand obligatia sa detina exemplarul original al facturii care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal, si anume:

*“19) Factura cuprinde în mod obligatoriu urmatoarele informatii:*

*a) numarul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifica factura în mod unic;*

- b) data emiterii facturii;
- c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care aceasta data este anterioara datei emiterii facturii;
- d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile; [...]
- f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă; [...]
- h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>^</sup>1 alin. (3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;
- i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cota, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxă, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;
- j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;”

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Conform contractului de prestări servicii, Societatea X SRL a închiriat de la Societatea V SRL un excavator pe roți de 22 tone; în baza facturii emisă de prestator, societatea contestată a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli deductibile fiscal și TVA deductibile.

Se reține că, în timpul controlului societatea contestată nu a prezentat documente care să ateste modul de utilizare a utilajului care face obiectul contractului de prestări servicii, în scopul desfasurării activității și obținerii de venituri impozabile.

Se reține că, prin Nota explicativă organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare imputernicitului administratorului societății X SRL iar acesta prin răspunsul dat, a precizat că excavatorul a fost contractat în scopul închirierii către C SRL dar că nu a mai fost închiriat deoarece furnizorul V SRL a imobilizat la dispoziția societății X SRL acest excavator și nu a fost valorificat către alți clienți în perioada prevăzută în contract, societatea fiind obligată să achite prețul conform prevederilor contractuale.

Totodată, din informațiile existente în baza de date ANAF, referitor la Societatea V SRL s-au reținut următoarele:

Din verificarea informațiilor deținute în baza de date a ANAF referitoare la societatea V SRL s-au constatat următoarele:

-societatea nu a depus în anul 2011 declarații fiscale și deconturi de TVA care să ateste efectuarea de operațiuni economice în calitate de persoană impozabilă;

-societatea nu a depus declarații fiscale din care să rezulte că a avut salariați cu care aceasta a efectuat livrările declarate în declarația informativă 394 pentru semestrul I 2011;

-societatea nu a depus niciodată la organul fiscal teritorial situațiile financiare;

-pentru semestrul I 2011 depune cu întârziere declarația informativă 394 (10.10.2011) prin care declară livrări către societatea X S.R.L. și către alte societăți și achiziții numai de la societatea S SRL;

-societatea S SRL este o firmă cu comportament de tip fantomă înființată în aceeași zi la același sediu social controlată de aceeași persoană;

În ceea ce privește operațiunile bancare efectuate, din consultarea bazei de date s-a constatat că încasările efectuate de societatea V SRL de la clienți au fost retrase direct de la bancă sau prin intermediul cardurilor bancare de împuternicitul ....

Urmare controlului încrucișat și a inspecțiilor fiscale efectuate de A.J.F.P. comunicate cu adresa , au rezultat următoarele:

-societatea V SRL nu funcționează la sediul social declarat ;

-imobilul de la adresa menționată se află într-o stare accentuată de degradare și nu este locuit, iar starea în care se află clădirea respectivă nu permite desfășurarea de activități economice;

-organele de inspecție fiscală au contactat administratorul care a declarat că "Nu am cunoștințe despre faptul că figurez la Societatea V SRL. Nu am nicio relație cu această societate, nu am desfășurat niciun fel de activitate cu această firmă. Nu știu cum am ajuns asociat unic și administrator la firma asta";

-din verificarea dosarului fiscal s-a constatat existența procurii autentificate , prin care administratorul I -a împuternicit pe ...să administreze societatea având puteri depline, aceeași persoană având și certificatul digital calificat pentru semnarea declarațiilor fiscale;

-împuternicitul nu a putut fi contactat de organele de inspecție fiscală la adresa de domiciliu ;

-societatea V SRL a efectuat operațiuni de comerț cu diverse mărfuri pentru care nu se face dovada realității tranzacțiilor și dacă acestea au avut loc efectiv cu societățile înscrise în facturi;

-în "activitatea desfășurată" societatea V SRL a emis facturi pentru niște tranzacții pentru care nu face dovada efectuării în realitate, în condițiile în care aceasta nu a desfășurat activitate la sediul social, nu a deținut depozite sau spații de lucru declarate, nu a avut salariați, existând suspiciuni asupra realității tranzacțiilor pentru care clienții au dedus TVA și cheltuielile aferente.

Astfel, s-a constatat ca societatea V SRL nu avea capacitatea tehnică de a efectua serviciile înscrise în contracte, nu avea patrimoniu, personal salariat și nici contracte de lucrări încheiate cu terți pentru efectuarea lucrărilor și nu au fost identificate niciun fel de documente care să justifice proveniența legală a serviciilor "livrate" și realitatea acestora.

Se reține ca și referitor la operațiunile desfășurate între Societatea X SRL și Societățile V SRL organele de inspecție fiscală au formulat Sesizarea Penală care a făcut obiectul dosarului penal , analizat și de organele de cercetare penală.

După cum s-a arătat și mai sus, prin Ordonanța de clasare emisă în Dosarul penal existentă în copie la dosarul cauzei , Parchetul de pe lângă Tribunalul dispune:

" 1.Clasarea cauzei pentru infractiunea prevazuta de art.9 alin.1 lit.c și alin.2 din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.35 alin.1 C.P. și art.5 C.P., atribuita reprezentantilor SC X SRL , deoarece fapta nu este prevazuta de legea penala sau nu a fost savarsita cu vinovatia prevazuta de lege.

2.Clasarea cauzei pentru infractiunea prevazuta de art.272 alin.1 lit.b din Legea nr.31/1990 cu aplicarea art.35 alin.1 C.P. și art.5 C.P., atribuita reprezentantilor SC X

SRL , deoarece fapta nu este prevazuta de legea penala sau nu a fost savarsita cu vinovatia prevazuta de lege, precum și faptul ca a intervenit prescriptia raspunderii penale.”

Din considerentele acestei Ordonante, cu privire la operatiunile economice derulate intre Societatea X SRL și Societatea V SRL, se rețin urmatoarele:

Prin ordonanța de clasare s-a dispus declinarea competenței de soluționare a cauzei în favoarea Parchetului de pe lângă Tribunal, în ceea ce privește comiterea infracțiunii de evaziune fiscală prevazuta de art. 9 alin. 1 lit. b) din Legea 241/2005, de către reprezentanții Societății V SRL, cu privire la relațiile comerciale derulate cu Societatea X SRL, în perioada 2009-2011.

Urmare verificărilor efectuate prin organele de poliție judiciară din cadrul I.P.J. - S.I.C.E. a rezultat că V SRL face obiectul cercetărilor într-un alt dosar penal, sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevazute de art. 9 alin. 1 lit. b din Legea nr. 241/2005, care vizează și relația comercială cu Societatea X SRL.

Se reține ca urmare probatoriului administrat în cauza( analiza documentelor, audiere martori) organele de cercetare penala au constatat ca operațiunile înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL au un caracter real, fiind achitate prin viramente bancare, la rândul său societatea obținând venituri din subînchirierea lor către Societatea C SRL.

În ceea ce o privește pe furnizoarea utilajelor, a rezultat că sumele înscrise în facturi au fost încasate prin bancă, iar sume de bani au fost retrase prin intermediul cardurilor bancare de la bancomate de către reprezentanții acesteia existând astfel bănuiala rezonabilă a săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevazuta de art. 9 alin. 1 lit. b din Legea nr. 241/ 2005 republicata, de către reprezentanții Societății V SRL care formează obiectul unui dosar penal distinct instrumentat de un alt parchet și nu a infracțiunii prevazute de art. 9 alin. 1 lit. c și alin. 2 din Legea nr. 241/2005 de către reprezentanții X SRL.

Prin urmare, se reține ca reprezentanții Societății V SRL sunt cercetați într-un alt dosar penal aflat de rolul Parchetului de pe Lângă Tribunal pentru savarsirea infracțiunii de evaziune fiscală prevazuta de art. 9 alin. 1 lit. b din Legea nr. 241/ 2005 republicata, respectiv omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate.

În speta, se reține ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile și TVA , înregistrate în evidentele contabile ale societății contestatare în baza facturii emisa de Societatea V SRL, conform contractului de prestari servicii , pe motiv ca aceasta nu a prezentat documente care sa ateste modul de utilizare a utilajului în scopul desfasurarii activitatii și obtinerii de venituri impozabile.

Mai mult, imputernicitul administratorului societății X SRL prin răspunsul dat la întrebarea din Nota explicativa arata ca excavatorul a fost contractat în scopul inchirierii către C SRL dar ca nu a mai fost închiriat deoarece furnizorul V SRL a imobilizat la dispoziția societății X SRL acest excavator și nu a fost valorificat către alți clienți în perioada prevazuta în contract , societatea fiind obligata sa achite prețul conform prevederilor contractuale, rezultand astfel ca utilajul în cauza nu a fost utilizat în scopul obtinerii de venituri impozabile.

Din prevederile legale mai sus enuntate se reține ca pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în



scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare ; sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile înregistrate în evidențele contabile fără a avea la baza documente justificative precum și cheltuielile cu serviciile pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.

Pentru a deduce cheltuielile cu prestări de servicii, contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA din prevederile legale mai sus enunțate se reține că legiuitorul conditionează 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.

După cum s-a arătat și mai sus , societatea contestată nu a făcut dovada că utilajul închiriat în baza contractului de prestări servicii ar fi fost destinat utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, rezultând că în speta nu sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute de legislația fiscală.

În aceste condiții se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere a cheltuielilor și TVA înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de Societatea V SRL pentru care s-au prezentat documente din care rezultă că utilajele au fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile și au respins la deductibilitate cheltuielile și TVA , pentru care societatea contestată nu a făcut dovada obținerii de venituri impozabile.

La contestația formulată societatea contestată nu a prezentat documente suplimentare prin care să justifice utilizarea utilajului închiriat în baza contractului de prestări servicii , în scopul obținerii de venituri impozabile.

În conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”*

iar potrivit prevederilor art.269 din același act normativ:

*“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

În condițiile în care societatea contestată nu a prezentat documente suplimentare din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală , în speta se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor și TVA.

Argumentul societății contestate potrivit căruia utilajele închiriate de la V SRL au fost efectuate în scopul procurării folosinței acestora în vederea închirierii către Societatea C SRL iar din aceste operațiuni societatea a obținut venituri impozabile și a colectat TVA , nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care , după cum s-a arătat și mai sus organele de inspecție fiscală au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor și TVA aferente achizițiilor de servicii pentru care s-a

făcut dovada obtinerii de venituri impozabile urmare inchirierii utilajelor către Societatea C SRL.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile și TVA aferenta achizitiei de servicii(inchiriere utilaj conform contract prestari de servicii nr.90/15.02.2011) pentru care societatea contestatara nu a prezentat documente justificative și a precizat în mod clar ca acest utilaj nu a fost valorificat către alți clienți, în perioada prevazuta în contract.

În conformitate cu prevederile art.6 și art. 7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare, în vigoare pe perioada verificata:

-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.”*

-art.7

*(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

iar la art.72 din același act normativ , se prevede:

*“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”*

Se retine astfel ca, în mod legal, asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit în temeiul prevederilor art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare în vigoare în anul 2011.

În consecința, având în vedere prevederile legale enunțate, documentele existente la dosarul contestației și faptul ca argumentele contestatarului nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala iar în speta nu au fost depuse documente suăplimentare din care sa rezulte o alta situație fiscala decât cea stabilită de organele de inspectie fiscala , se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile și completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu

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

modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“Contestatia poate fi respinsa ca:*

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

și se va respinge ca neintemeiata contestația formulată de Societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor nedeductibile fiscale și TVA stabilite suplimentar de plata de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală .

3.Referitor la impozitul pe dividende stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, contestat de societatea X SRL, **cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestației se poate pronunța asupra impozitului pe dividende stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală asupra bazei impozabile determinată suplimentar asupra sumei nete achitata de societate către PF ca reprezentând contravaloare servicii de consultanță în condițiile în care prin prezenta decizie s-a desființat actul administrativ fiscal cu privire la cheltuielile cu serviciile din consultanță pe motiv ca urmare cercetării penale s-a constatat ca serviciile facturate de prestatorul în cauza au fost prestate în realitate și nu s-a dovedit ca facturile analizate ar conține informații eronate pe elementele esențiale și obligatorii ale tranzacțiilor precum obiectul facturat și identitatea furnizorilor.**

În fapt, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au influențat asupra modului de determinare a impozitului pe veniturile din dividende persoane fizice și anume s-a constatat ca pe perioada iulie 2011 - decembrie 2015, Societatea X SRL a efectuat plăți reprezentând contravaloare facturi de consultanță către I.I., care ulterior au fost puse la dispoziția PF.

Organele de inspecție fiscală au considerat suma transferată către I.I. ca reprezentând dividend net plătit persoanei fizice ; aplicând procedeul sutei mărite au stabilit baza impozabilă pentru care în temeiul prevederilor art. 7 pct. 12 , art.67 alin. (1), art. 67 alin. 1<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au stabilit ca societatea avea obligația calculării și declarării unui impozit pe dividende .

În contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere, societatea contestată susține ca organele de inspecție fiscală, în mod nelegal, nu au luat în considerare faptul ca veniturile obținute de I.I. de la societate au fost deja globalizate asupra persoanei fizice fiind cuprinse în declarațiile fiscale și impozitate cu impozitul pe venitul net realizat de PF.

Totodată, precizează că, indiferent că PF a încasat aceste sume cu titlu de venit din activități independente sau că le-ar fi încasat cu titlu de dividende sunt supuse unui singur impozit și acela identic ca și quantum, de 16%.

X SRL consideră că nu ea este persoana impozabilă pentru veniturile din dividende și că societatea are obligația de a reține impozitul pe dividende, dar persoana impozabilă nu este aceasta, ci asociatul.

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

Totodată menționează că, dacă la câțiva ani distanță de plata făcută, organele de inspecție fiscală recalifică aceste plăți de servicii în plăți de dividende, trebuie verificat dacă nu cumva sumele au fost impozitate deja și consideră că s-a realizat o dublă impozitare a aceleiași sume asupra PF.

În drept, potrivit art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

*„12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:(...)*

*Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:*

*- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;”*

În conformitate cu prevederile art.67 alin.(1) din același act normativ :

*“1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.*

*(1<sup>1</sup>.1) Regimul fiscal aplicabil veniturilor din dividende prevăzut la alin. (1) se aplică și pentru veniturile considerate dividende, reprezentând sume plătite de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că dividendele reprezintă o distribuție în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

De asemenea, se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca și veniturile din dividende și suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

În perioada iulie 2011 - decembrie 2015, Societatea X SRL a efectuat plati reprezentând contravaloare facturi de consultanță către I.I..

Organele de inspectie fiscala au considerat suma transferata către I.I. ca reprezentând dividend net plătit persoanei fizice .

Dupa cum s-a aratat si la capitolul impozit pe profit, mai sus analizat, cu privire la serviciile de consultanta facturate de I.I. către Societatea X SRL pe perioada 2012-2014, pentru care s-a constatat ca Societatea X SRL a achitat prestatorului I.I., suma ..., organele de cercetare penala urmare administrarii probatoriului în cauza(declaratia martorului, documentele prezentate) au reținut ca prestarile de servicii care au stat la baza inregistrarii în evidenta contabila a cheltuielilor se refera la servicii prestate în realitate de către emitentul facturilor.

Având în vedere ca potrivit prevederilor pct.10.5 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, la solutionarea contestatiei, organul de solutionare a contestatiei se va pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, prin prezenta decizie s-a dispus desfiintarea partiala a actului administrativ fiscal cu privire la cheltuielile și TVA, inregistrate în evidentele contabile ale societati X SRL în baza facturilor emise de I.I. , considerate ca nedeductibile fiscal de organul de inspectie fiscala.

De asemenea, prin Decizia privind solutionarea contestatiei formulata de către PF titular al I.I. s-a dispus desfiintarea partiala a Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la diminuarea venitului brut , incasat, inregistrat in evidentele contabile si declarat prin declaratiile privind impozitul pe venit pe anii 2012-2014 de catre I.I.

Prin urmare, avand in vedere :

-ca potrivit Ordonantei de clasare a Parchetului de pe lângă Tribunal,Ordonantei a prim procurorului adjunct al Parchetului de pe lângă Tribunal și Incheierii Penale pronuntata de Tribunal-Sectia penala s-a reținut ca operatiunile economice desfășurate între Societatea X SRL și I.I., inregistrate în evidenta contabila se refera la servicii prestate în realitate de către emitentul facturilor și nu s-a dovedit ca facturile analizate ar conține informații eronate pe elementele esentiale și obligatorii ale tranzactiilor precum obiectul facturat și identitatea furnizorului ;

-ca cercetarea penala reprezintă activitatea specifica desfasurata de organele de urmărire penala, acestea având competenta în stabilirea tranzactiilor derulate în speta și pronunțarea cu privire la savarsirea sau nu a infractiunilor de evaziune fiscala;

-ca la solutionarea contestatiilor, organele de solutionare se vor pronunța și în raport de motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penala, neincepere sau incetare a urmaririi penale;

-faptul ca, organele de inspectie fiscala nu au efectuat constatari din care sa rezulte ca suma achitata de Societatea X SRL către I.I. ar reprezenta dividend net în conditiile în care a fost achitata ca reprezentând contravaloarea serviciilor facturate de I.I. care ar fi fost prestate în realitate de către emitentul facturilor raportat la retinerile din Ordonanta de clasare a procurorului Parchetului de pe lângă Tribunal, Ordonanta a prim procurorului adjunct al Parchetului de pe lângă Tribunal și Incheierea Penala pronuntata de Tribunal -Sectia penala;

organul de solutionare a contestatiei se afla în imposibilitatea de a se pronunța asupra sumei considerată de organele de inspectie fiscala ca reprezentând dividende nete pentru care societatea datorează bugetului de sta impozit pe dividende.

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca dividendele reprezinta o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică inasa in speta suma a fost achitata de Societatea X SRL catre I.I. ca reprezentand contravaloare servicii de consultanta.

Fata de textele de lege invocate și de cele prezentate , se reține ca prin Codul de procedura fiscala se reglementeaza un principiu de baza din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicarii unitare a legislatiei, urmărind stabilirea corecta a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declaratiilor sale și a oricarei cereri adresate organului fiscal.

Totodata, se reține ca invocarea unor dispozitii legale nu este suficienta pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzactiile ce au făcut obiectul inspectiei fiscale, în măsura în care nu este analizata starea de fapt în integralitatea ei așa cum rezulta din documentatia relevanta disponibila și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatata și normele legale aplicabile , astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicarii normelor respective.

Astfel, documentele existente la dosarul cauzei nefiind de natura sa clarifice complet și clar situația societății contestatare , având în vedere cele prezentate, organul de solutionare a contestatiei se afla în imposibilitatea de a se pronunța asupra sumei achitata de Societatea X SRL către I.I., impunandu-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corecta a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligatia sa colaboreze la constatarea starii de fapt fiscale, sa dea informații, sa prezinte toate documentele precum și orice alte date necesare clarificarii situației de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecinta, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare, potrivit carora:

*„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis*

*vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborat cu pct.11.4 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia:

*“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat.”*

se va desfiinta partial s Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. cu privire la impozitul pe dividende stabilit suplimentar asupra bazei impozabile determinata suplimentar prin aplicarea procedeeului sutei marite asupra sumei achitata de Societatii X SRL catre I.I., considerată de organele de inspectie fiscala ca reprezentând dividende nete achitate PF.

În conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , potrivit caruia:

*“(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit [art. 279](#) se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor [art. 276](#) alin. (3).*

*(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.[...]*

*(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”,*

organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, vor reface inspectia fiscala respectand strict perioada fiscala precum si considerentele retinute in motivarea prezentei decizii de solutionare a contestatiei care au dus la desfiintare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si prevederile pct.11.5 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia:

*“Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”*

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

## DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale , care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

2. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , contestata de Societatea X SRL cu privire la obligatiile fiscale , care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa de inspectie fiscala decât cea care a intocmit decizia de impunere contestata, va proceda la o noua verificare a acelorasi operatiuni , pentru același tip de obligație fiscala, aceeași perioada, tinand cont de prevederile legale aplicabile în speta precum și considerentele retinute in motivarea prezentei decizii de solutionare a contestatiei care au condus la desfiintare.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.