



DECIZIA NR. 10451/25.05.2018

privind soluționarea contestațiilor formulate de

S.C X S.R.L, jud. Iași,

înregistrată inițial la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG... și la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. A.F.J.....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, prin adresa nr. ..., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG..., cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L**, cu sediul în loc. Iași, str. .. nr..., jud. Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași sub nr....., cod unic de înregistrare ..., prin împuternicit Y

Contestația formulată de **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, prin împuternicit Y, a fost depusă, prin poștă, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, unde a fost înregistrată sub nr.ISR_REG.....

Cu adresa nr.ISR_DGR/.... Serviciul Soluționare Contestații 1, din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, a transmis, în vederea întocmirii dosarului contestației, contestația în original, având 2 file, la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, unde a fost înregistrată sub nr. A.F.J/....

Cu adresa nr...., Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, transmite dosarul contestației, Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, unde a fost înregistrat sub nr.ISR_REG.....

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, respectiv data de **09.10.2017**, prin remitere sub semnătură, așa cum rezultă din adresa nr..., anexată în copie la dosarul cauzei, și data depunerii contestației prin poștă, respectiv **24.11.2017**, data

poștei, fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/...și la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. A.F.J....

Contestația este semnată de împuternicit Y și poartă ștampila societății în original.

S.C. X S.R.L, jud. Iași formulează, prin împuternicit Y, contestație împotriva *"Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale din data de 09.10.2017, prin care în mod abuziv și nelegal s-a stabilit suplimentar creanțe fiscale constând în impozit pe profit în cuantum de S lei și TVA în cuantum de S lei."*

Motivat de faptul că din informațiile obținute din INFOPC-ANAF, reprezentantul legal al **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, este X, având calitatea de administrator, iar contestația este depusă prin împuternicit, organul de soluționare competent din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Soluționare Contestații 1, prin adresa nr. ISR_DGR ... (adresă returnată cu mențiunea *"cercetat în raza sectorului. Nu există nr.17. Destinatar necunoscut"*), adresa nr. .. (adresă returnată cu mențiunea *"Mutat de la adresă"*) și adresa nr. ... cu confirmare de primire din data de 11.04.2018, anexată în copie la dosarul cauze, a solicitat domnului Y, în calitate de împuternicit al **S.C X S.R.L, jud. Iași**, ca în termen de 5 (cinci) zile de la primirea adresei, să transmită *"împuternicirea avocațială/procură/mandat în original sau în copie legalizată"* și să comunice *"cu claritate actele administrative fiscale atacate (număr, dată), să menționați motivele de fapt și de drept, și să prezentați dovezile pe care vă întemeiați contestația, conform art.268 și art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare"*.

Prin adresa fără număr, din data de 12.04.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, sub nr. ISR_REG ... d.nul Y transmite în original Procura specială autenticată sub nr. ..., fără a preciza cu calritate actele administrative fiscale atacate.

Deoarece sumele contestate sunt cele din Decizia de impunere nr..... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.... comunicată în data de 09.10.2017, organul de soluționare competent din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Soluționare Contestații 1, consideră că **S.C X S.R.L, jud. Iași**, a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr.... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....., pentru suma de **S lei**, reprezentând:

-S lei –impozit pe profit;

-S lei- taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, motivat de faptul că la stabilirea obligațiilor fiscale de plată prin Decizia de impunere nr... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..., organele de inspecție fiscală au ținut cont și de constatările înscrise în Procesul Verbal nr..., întocmit de inspectorii antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală1-Suceava, prin adresa nr..., organul de soluționare competent din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Serviciului Soluționare Contestații 1, a solicitat Direcției Regionale Antifraudă Fiscală1-Suceava, ca, în cel mai scurt timp posibil, să comunice dacă Procesul verbal nr.... *"a constituit act de sesizare a organelor de urmărire penală și către ce instituție a fost formulată."* De asemenea a fost solicitat să se comunice, în condițiile în care există sesizare penală, dacă dețin *"informații în legătură cu stadiul soluționării sesizării penale."*

Până la data emiterii prezentei decizii nu a fost înregistrat, la registratura Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, niciun răspuns primit de la Direcția Regională Antifraudă Fiscală1-Suceava, în ceea ce privește adresa nr... formulată de organul de soluționare competent din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Serviciului Soluționare Contestații 1.

În Referatul nr.... cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, menționează că *"pentru spețele în cauză nu a fost întocmită sesizarea penală împotriva administratorului S.C XS.R.L. pentru fapte prevăzute de L.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale."*

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art. 272 alin.(1) și alin.(2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. X S.R.L, jud. Iași, formulează, prin împuternicit Y, contestație împotriva *"Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale din data de 09.10.2017, prin care în mod abuziv și nelegal s-a stabilit suplimentar creanțe fiscale constând în impozit pe profit în cuantum de S lei și TVA în cuantum de S lei."*

Se precizează că suma stabilită cu titlu de creanță fiscală suplimentară de plată a fost *"calculată cu rea-credință, prin înlăturarea unor înscrisuri probante depuse de societate", "neavând un suport real și legal"*.

Se precizează că în urma analizării relațiilor contractuale dintre **S.C X S.R.L** cu S.C X S.R.L, S.C X S.R.L și S.C X S.R.L, organele de inspecție fiscală au ajuns la concluzia că societatea ar datora suplimentar bugetului de stat suma de **S lei** *"eliminând mai multe contracte încheiate cu acești furnizori/ prestatori de servicii, calificând tranzacțiile efectuate ca fiind fictive."*

În concluzie, petenta solicită admiterea contestației și desființarea deciziei de impunere.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, au efectuat inspecția fiscală la **S.C X S.R.L, jud. Iași**, având ca obiectiv verificarea impozitului pe profit, pentru perioada 01.01.2012-31.12.2016 și taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2012-30.04.2017, inspecție fiscală ce a fost finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr..., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **S lei** reprezentând:

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

A. Impozitul pe profit

În baza documentelor puse la dispoziție de societate, respectiv documente justificative, balanțe de verificare, registru jurnal și registru fiscal privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au verificat înregistrarea veniturilor și a cheltuielilor aferente activității desfășurate și influența fiscală asupra profitului impozabil aferent perioadei 01.01.2012 – 31.12.2016, ținând cont și de constatările inspectorilor antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 1, constatări înscrise în actele de control încheiate la **S.C. X S.R.L, jud. Iași** (Procesul-verbal nr... - 1 filă; Procesul-verbal nr... – 3 file; Procesul-verbal nr... - 4 file; Procesul-verbal nr... - 2 file; Procesul-verbal nr...– 7 file) transmise cu adresa nr... adresă înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr...

Urmare verificării documentelor care au stat la baza înregistrărilor efectuate în contabilitate și a declarațiilor depuse, organele de inspecție fiscală au constatat că, **S.C X S.R.L, jud. Iași**, în perioada 01.01.2012-31.12.2016, a înregistrat în evidența contabilă următoarele cheltuieli nedeductibile fiscal:

- **S lei**- reprezentind amortizare aferentă perioadei 2012-2016 (**S lei** aferentă anul 2012+ **S lei** aferentă anul 2013 +**S lei** aferentă anul 2014 +**S lei** aferentă anul 2015 +**S lei** aferentă anului 2016) pentru Clădirea Administrativă înregistrată în contul 212-Clădiri, clădire în valoare de 461.725 lei, pentru care administratorul societății nu a putut face dovada existenței acestei clădiri și că este folosită în scopul desfășurării activității. Organele de inspecție fiscală precizează că petenta nu a prezentat actul de proprietate (contract de vânzare-cumpărare), autorizație de construcții sau alt document care să ateste existența acestei clădiri. Se precizează că, Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Iași comunică, prin certificatul nr..., că *“S.C.X S.R.L. nu au fost identificate cu bunuri imobile în proprietate”*.

Totodată se precizează că, Primăria Municipiului Iași - Direcția Generală Economică și Finanțe Publice Locale, prin adresa nr..., comunică că *“S.C.X S.R.L. nu au fost identificate cu bunuri imobile în proprietate.”*

-**S lei**- reprezentând cheltuieli cu prestarea serviciilor de pregătire și servire a mâncării și băuturii, conform contractului de prestări servicii nr.2/29.10.2013, încheiat cu S.C.X S.R.L, cheltuieli care au fost considerate ca tranzacții fictive și care nu reflectă conținutul economic real așa cum au fost prezentate și în Procesul-verbal nr... întocmit de inspectorii din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 1-Suceava (**S lei** aferentă anului 2013 + **S** aferentă anului 2014 +**S lei** aferentă anului 2015).

- **S lei**- reprezentând cheltuieli cu prestarea serviciilor de amenajări interioare, în baza contractului de prestări servicii nr.115/ 12.01.2014, încheiat cu S.C X S.R.L, cod fiscal ..., (firmă care are ca obiect de activitate "Activități de editare a revistelor și periodicelor"- cod CAEN 5814, și care începând cu data de 15.06.2016, este declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative), cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în contul 611-"Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile". Se precizează că S.C X S.R.L, cod fiscal .., pe perioada cât a funcționat, nu a avut angajat nici un muncitor, dar, a avut încheiate un număr de 12 contracte de muncă cu timp parțial pe funcții de reporteri, fotoreporteri, tehnoredactor, consilier juridic.

Se precizează că în perioada 21.02.2014-31.03.2014, S.C X S.R.L, cod fiscal.. a emis către **S.C X S.R.L, jud. Iași** un număr de 39 de facturi, în ordine cronologică (de la nr.1 la 39), în valoare de S lei fiecare și achitate toate prin casă, valoare totală fiind în sumă de **S lei** din care T.V.A **S lei**. Se precizează că pentru toate aceste sume nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că prestarea de serviciu a avut loc (dovada procurării de materiale, transport de materiale, devize de lucrări, consumuri de materiale) astfel demonstrându-se caracterul nereal al acestor tranzacții cu scopul principal de a furniza documente justificative în vederea diminuării impozitului pe profit, așa cum au fost prezentate și în

Procesul-verbal nr...6 întocmit de inspectorii din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală1-Suceava.

- **S lei**- reprezentând cheltuieli cu prestarea serviciilor, înregistrate în contul 611- "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile", sumă ce inițial a fost înregistrată în contul 231"Imobilizări corporale în curs".

- **S lei**- reprezentând contravaloare amenajare terasă, spații verzi căi de acces, prestări efectuate de societatea X S.R.L, CUI .. (firmă în prezent radiată), care, în perioada 05.03.2012-27.03.2012, a eliberat un număr de 16 facturi în ordine cronologică (69 la 85), în valoare de S lei fiecare din care T.V.A în sumă de S lei și o factură în valoare de S lei din care T.V.A în sumă de S lei, aceste sume fiind înregistrate inițial, în anul 2012, în contul 231-"Imobilizări corporale în curs" iar în trim IV, anul 2014, au fost trecute pe cheltuieli în contul 611-"Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile". Pentru toate aceste sume societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că prestarea de serviciu a avut loc (contract de prestări servicii, devize de lucrări, consumuri de materiale.).

- **S lei**- reprezentând cheltuieli cu prestarea serviciilor de pregătire și servire a mâncării și băuturii, conform contractului de prestări servicii nr..., încheiat cu S.C. X S.R.L.

Conform facturilor înregistrate de **S.C X S.R.L, jud. Iași** și a fișei contului 401-"Furnizori", în perioada 01.09.2015-24.09.2015, S.C. X S.R.L a întocmit un număr de 10 facturi în valoare de sub S lei fiecare, facturi ce au fost achitate prin casă. Pentru toate aceste sume nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că prestarea de serviciu a avut loc și astfel *"demonstrându-se caracterul nereal al acestor tranzacții cu scopul principal de a furniza documente justificative în vederea diminuării impozitului pe profit, așa cum au fost prezentate și în procesul-verbal nr... întocmit de Direcția Generală Antifraudă Fiscală."*

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru perioada 01.01.2011.31.12.2016, **S.C X S.R.L, jud. Iași**, a declarat eronat prin declarația 101-Declarația privind impozitul pe profit, suma de **S lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal.

Astfel, pentru perioada 2012-2016, organele de inspecție fiscală au modificat baza impozabilă în ceea ce privește impozitul pe profit cu suma totală de **S lei**, determinând un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei**.

B. Taxa pe valoarea adăugată

Organele de inspecție fiscală, urmare analizei documentelor puse la dispoziție de societate, respectiv documente justificative, balanțe de verificare și registru jurnal, a declarațiilor depuse la organul fiscal teritorial, în paralel cu fișa sintetică a agentului economic organizată la nivelul compartimentului de resort din cadrul organului fiscal teritorial, a Situației

neconcordanțelor aferente livrărilor/ prestărilor și achizițiilor declarate de contribuabil, au stabilit pentru perioada 01.01.2012-30.04.2017, diferența suplimentară de plată privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, după cum urmează :

S lei- taxa pe valoarea adăugată dedusă aferentă facturilor emise de operatorul economic X S.R.L, CUI .. (firmă în prezent radiată) reprezentând contravaloare amenajare terasă, spații verzi căi de acces, pentru care nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că prestarea de serviciu a avut loc (contract de prestări servicii, devize de lucrări, consumuri de materiale.)

-S lei- taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu prestarea serviciilor de pregătire și servire a mâncării și băuturii, conform contractului de prestări servicii nr.2/29.10.2013 încheiat cu S.C. X S.R.L, prestări servicii care *"s-au demonstrat că au fost tranzacții fictive și nu reflectă conținutul economic real așa cum au fost prezentate și în Procesul-verbal nr.... întocmit de Direcția Generală Antifraudă Fiscală."*

-S lei- taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu prestarea serviciilor de amenajări interioare, în baza contractului de prestări servicii nr...., încheiat cu S.C X S.R.L, C.U.I. .., firmă care are ca obiect de activitate "Activități de editare a revistelor și periodicelor"-cod CAEN 5814, și care începând cu data de 15.06.2016 este inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

De asemenea, se menționează că pe perioada cât a funcționat, S.C X S.R.L nu a avut angajat nici un muncitor, a avut angajați cu timp parțial un număr de 12 persoane pe funcții de reporteri, fotoreporteri, tehnoredactor, consilier juridic. În perioada 21.02.2014-31.03.2014, S.C X S.R.L a emis către **S.C X S.R.L, jud. Iași**, un număr de 39 de facturi în ordine cronologică (de la nr.1 la 39) în valoare de S lei fiecare, facturi ce au fost achitate prin casă. Conform Fișei contului 401-"Furnizori", valoarea totală este în sumă de S lei din care T.V.A în sumă de **S lei**. Pentru toate aceste sume nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că prestarea de serviciu a avut loc (dovada procurării de materiale, transport de materiale, devize de lucrări, consumuri de materiale) astfel *"se demonstrează caracterul nereal al acestor tranzacții cu scopul principal de a furniza documente justificative în vederea diminuării impozitului pe profit, așa cum au fost prezentate și în procesul-verbal nr....întocmit de Direcția Generală Antifraudă Fiscală."*

-S lei- taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu prestarea de servicii, cheltuieli înregistrate în contul 611-"Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" ce inițial au fost înregistrate în contul 231-"Imobilizări corporale în curs".

-S lei- taxa pe valoarea adăugată ajustată aferentă unei clădiri înregistrată în contul 212- "Construcții", clădire în valoarea de S lei ce în

"Registrul imobilizărilor" este înregistrată ca și clădire administrativă dobândită în anul 2010, pentru care administratorul societății nu a putut face dovada existenței acestei clădiri și că este folosită în scopul desfășurării activității sale, nu a prezentat actul de proprietate (contract de vânzare-cumpărare, autorizație de construcții sau alte documente care să ateste existența acestei clădiri). De asemenea se precizează că în conformitate cu certificatul nr... Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Iași comunică faptul că *"S.C.X S.R.L. nu au fost identificate cu bunuri imobile în proprietate."*

Totodată se precizează că prin adresa nr.... Primăria Municipiului Iași- Direcția Generală Economică și Finanțe Publice Locale, comunică că *"S.C.X S.R.L. nu au fost identificate cu bunuri imobile în proprietate"*.

Invocând prevederile art.11 alin.(1), art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit. (f), art.145 alin.(2) lit. a), art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.11 alin.(1), art.25 art.299 alin.(1) lit.a) și art.305 alin.(4) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ținând cont de constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..., organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr.... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru suma de **S lei** reprezentând:

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

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile **S.C X S.R.L, jud. Iași**, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C X S.R.L, jud. Iași are ca obiect de activitate "Activități de consultanță pentru afaceri și management" cod CAEN 7022, capital social Slei și codul de înregistrare fiscală ..iar în perioada verificată a avut ca asociat pe X, iar ca administrator pe X

Perioada verificată:

-impozit pe profit	01.01.2012-31.12.2016
-taxa pe valoarea adăugată	01.01.2012-30.04.2017

3.1 Referitor la suma totală de S lei, reprezentând:

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

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța pe fond în ceea ce privește suma totală de **S lei reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, sumă stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în condițiile în care petenta nu aduce niciun argument de fapt și de drept pentru a combate constatările organelor de inspecție fiscală**

În fapt, urmare verificării documentelor care au stat la baza înregistrărilor efectuate în contabilitate și a declarațiilor depuse de societate, organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.01.2012-31.12.2016, nu au dat drept de deducere cheltuielilor, în sumă totală de **S lei**, înregistrate de **S.C XS.R.L, jud. Iași**, reprezentând amortizarea unei clădiri pentru care administratorul societății nu a putut face dovada existenței acestei clădiri și că este folosită în scopul desfășurării activității (**S lei**) și cheltuielilor cu prestări de servicii efectuate fără documente justificative (**S lei +S lei+ S lei +S lei+S lei**), totodată au constatat că petenta a declarat eronat, prin declarația 101-Declarația privind impozitul pe profit suma de **S lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal. Astfel, pentru perioada 2012-2016, organele de inspecție fiscală au modificat baza impozabilă în ceea ce privește impozitul pe profit cu suma totală de **S lei**, determinând un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei**.

Totodată, pentru perioada 01.01.2012-30.04.2017, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată, în sumă totală de **S lei** aferentă facturilor emise de X S.R.L, CUI ..(**S lei**), S.C. X S.R.L (**S lei**), S.C X S.R.L, C.U.I..(**S lei**), reprezentând prestări servicii pentru care nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că prestarea de serviciu a avut loc și au ajustat taxa pe valoarea adăugată aferentă unei clădiri înregistrată în contul 212- "Construcții", pentru care administratorul societății nu a putut face dovada existenței acestei clădiri (**S lei**).

S.C X S.R.L, jud. Iași, deși contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, sume stabilite prin Decizia de impunere nr..privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...nu prezintă argumente de fapt și de drept și nu aduce motivații bazate pe documente justificative în ceea ce privește suma totală de **S lei**,

reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă totală de S lei (S lei reprezentând amortizare aferentă perioadei 2012-2016 + S lei reprezentând cheltuieli cu prestarea serviciilor, înregistrate în contul 611- "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile + S lei reprezentând contravaloare amenajare terasă, spații verzi căi de acces + **S lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal declarate prin declarația 101-Declarația privind impozitul pe profit) și taxa pe valoare adăugată în sumă de **S lei** (**S lei**- reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă aferentă facturilor emise de operatorul economic X S.R.L, CUI .. + **S lei**- taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu prestarea de servicii, cheltuieli înregistrate în contul 611-"Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" + **S lei**- taxa pe valoarea adăugată ajustată).

În drept conform prevederilor art. 269 alin.(1) lit. c) și lit. d) și ale art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[....]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

De asemenea, pct. 2.5. și pct. 11.1. lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează că:

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[....]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; [....]”.

În speță sunt incidente și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit

probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249. Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250. Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(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”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatoarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Se reține că **S.C X S.R.L, jud. Iași**, contestă suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit și suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, sume stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., prezentând motivații și argumente doar pentru impozitul pe profit în sumă de S lei aferent unei baze impozabile în sumă de S lei reprezentând cheltuieli cu prestări de servicii aferente relațiilor contractuale cu S.C X S.R.L, S.C X S.R.L și S.C X S.R.L. și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, dar nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** aferente bazei impozabile în sumă de S lei și taxa pe valoare adăugată în sumă de **S lei**.

Prin urmare, având în vedere prevederile art.276 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică: „Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”, organul de soluționare competent nu va mai proceda la analiza pe fond a contestației, drept pentru care, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de **S.C X S.R.L, jud. Iași**, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoare adăugată în sumă de **S lei**.

3.2 Referitor la suma totală de S lei, reprezentând:

-S lei -impozit pe profit;

- S lei -taxa pe valoarea adăugată,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere cheltuielilor privind prestările de servicii aferente facturilor emise de S.C X S.R.L, S.C X S.R.L și S.C X S.R.L, în sumă totală de X lei, pentru care organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe profit în sumă de S lei și taxei pe valoarea adăugată aferentă aceluiași facturi în sumă totală de S lei, în condițiile în care argumentele prezentate de societate în susținerea contestației, fără a prezenta documente, nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală

În fapt, organele de inspecție fiscală au verificat înregistrarea veniturilor și a cheltuielilor aferente activității desfășurate și influența fiscală asupra profitului impozabil aferent perioadei 01.01.2012 – 31.12.2016, ținând cont și de constatările inspectorilor antifraudă din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală1-Suceava, constatări înscrise în actele de control încheiate la **S.C X S.R.L, jud. Iași** (Procesul-verbal nr... - 1 filă; Procesul-verbal nr... – 3 file; Procesul-verbal nr.. - 4 file; Procesul-verbal nr. ... - 2 file; Procesul-verbal nr... – 7 file), transmise cu adresa nr... adresă înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr....

Urmare verificării documentelor care au stat la baza înregistrărilor efectuate în contabilitate și a declarațiilor depuse, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C X S.R.L, jud. Iași**, în perioada 01.01.2012-31.12.2016, a înregistrat în evidența contabilă următoarele cheltuieli nedeductibile fiscal:

-S lei- reprezentând cheltuieli cu prestarea serviciilor de pregătire și servire a mâncării și băuturii, conform contractului de prestări servicii nr.2/29.10.2013, încheiat cu S.C. X S.R.L, cheltuieli care au fost considerate ca tranzacții fictive și care nu reflectă conținutul economic real așa cum au

fost prezentate și în Procesul-verbal nr... întocmit de Direcția Generală Antifraudă Fiscală (**S lei** aferentă anului 2013 + **S lei** aferentă anului 2014 + **S lei** aferentă anului 2015).

- **S lei**- reprezentând cheltuieli cu prestarea serviciilor de amenajări interioare, în baza contractului de prestări servicii nr..., încheiat cu S.C X S.R.L, cod fiscal .. (firmă care are ca obiect de activitate "Activități de editare a revistelor și periodicelor"- cod CAEN 5814, și care începând cu data de 15.06.2016 este declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative), cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în contul 611-"Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile". Se precizează că S.C X S.R.L, cod fiscal .., pe perioada cât a funcționat, nu a avut angajat nici un muncitor dar a avut încheiate un număr de 12 contracte cu timp parțial, pe funcții de reporteri, fotoreporter, tehnoredactor, consilier juridic.

În perioada 21.02.2014-31.03.2014, S.C X S.R.L, cod fiscal .., a emis către **S.C X S.R.L, jud. Iași** un număr de 39 de facturi în ordine cronologică (de la nr.1 la 39) în valoare de S lei fiecare, facturi ce au fost achitate toate prin casă, valoare totală fiind în sumă de S lei din care T.V.A S lei. Se precizează că pentru toate aceste sume nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că prestarea de serviciu a avut loc (dovada procurării de materiale, transport de materiale, devize de lucrări, consumuri de materiale) astfel "*demonstrându-se caracterul nereal al acestor tranzacții cu scopul principal de a furniza documente justificative în vederea diminuării impozitului pe profit, așa cum au fost prezentate și în procesul-verbal nr....ntocmit de Direcția Generală Antifraudă Fiscală.*"

- **S lei**- reprezentând cheltuieli cu prestarea serviciilor de pregătire și servire a mâncării și băuturii, conform contractului de prestări servicii nr....6, încheiat cu S.C. X S.R.L.

Conform facturilor înregistrate de **S.C X S.R.L, jud. Iași** și a fișei contului 401-"Furnizori", în perioada 01.09.2015-24.09.2015, S.C. X S.R.L a întocmit un număr de 10 facturi în valoare de sub S lei fiecare, facturi ce au fost achitate prin casieria unității. Se precizează că, pentru toate aceste sume nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că prestarea de serviciu a avut loc și astfel "*demonstrându-se caracterul nereal al acestor tranzacții cu scopul principal de a furniza documente justificative în vederea diminuării impozitului pe profit, așa cum au fost prezentate și în procesul-verbal nr... întocmit de Direcția Generală Antifraudă Fiscală*".

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere următoarelor sume:

-**S lei**- reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu prestarea serviciilor de pregătire și servire a mâncării și băuturii, conform contractului de prestări servicii nr... încheiat cu S.C. X S.R.L, prestări servicii care s-au demonstrat că au fost tranzacții fictive și nu reflectă conținutul

economic real așa cum au fost prezentate și în procesul-verbal nr.4882/1/29.11.2016 întocmit de Direcția Generală Antifraudă Fiscală.

-S lei- taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu prestarea serviciilor de amenajări interioare în baza contractului de prestări servicii nr.115/12.01.2014, încheiat cu S.C X S.R.L, C.U.I. 29734641, firmă care are ca obiect de activitate "Activități de editare a revistelor și periodicelor"-cod CAEN 5814, și care începând cu data de 15.06.2016 este inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

De asemenea se menționează că pe perioada cât a funcționat, S.C X S.R.L, nu a avut angajat nici un muncitor, dar a avut angajați cu timp parțial un număr de 12 persoane pe funcții de reporteri, fotoreporter, tehnoredactor, consilier juridic. În perioada 21.02.2014-31.03.2014, S.C X S.R.L a emis către **S.C XS.R.L, jud. Iași**, un număr de 39 de facturi în ordine cronologică (de la nr.1 la 39) în valoare de S lei fiecare , facturi ce au fost achitate prin casă. Conform Fișei contului 401-"Furnizori", valoarea totală este în sumă de S lei din care T.V.A în sumă de S lei.

Se precizează că pentru toate aceste sume nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că prestarea de serviciu a avut loc (dovada procurării de materiale, transport de materiale, devize de lucrări, consumuri de materiale), astfel se *"demonstrează caracterul nereal al acestor tranzacții cu scopul principal de a furniza documente justificative în vederea diminuării impozitului pe profit, așa cum au fost prezentate și în procesul-verbal nr....întocmit de Direcția Generală Antifraudă Fiscală."*

S.C X S.R.L, jud. Iași precizează că suma stabilită cu titlu de creanță fiscală suplimentară de plată a fost *"calculată cu rea-credință, prin înlăturarea unor înscrisuri probante depuse de societate", "neavând un suport real și legal"*.

S.C X S.R.L, jud. Iași mai precizează că în urma analizării relațiilor contractuale cu S.C X S.R.L, S.C X S.R.L și S.C X S.R.L, organele de inspecție fiscală au ajuns la concluzia că societatea ar datora suplimentar bugetului de stat suma de **S lei** *"eliminând mai multe contracte încheiate cu acești furnizori/ prestatori de servicii, calificând tranzacțiile efectuate ca fiind fictive."*

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit sunt aplicabile prevederile art.11 alin.1, art.17, art.19 alin.(1), art. 21 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. m) și lit.f) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, cu valabilitate până la 31.12.2015, care precizează:

"ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(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.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta."

"Art. 17

Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38."

"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 Cheltuieli

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

"ART. 21

" (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

(...)

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

(...)

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte" ,

coroborate cu prevederile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulative 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 ”.**

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile, art.11 art.19, art.25 alin.(1) și alin.(4) lit d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

”ART. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.”

”ART. 19 - Reguli generale

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

”ART. 25 - Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

d) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii."

Astfel, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu bunurile/serviciile la calculul profitului impozabil sunt expres prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate, respectiv **existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor**, contribuabilul având obligația să probeze **necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității pe bază de documente probatorii**, legea enumerând: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor petentei.

Referitor la documentele justificative art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede că:

„(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.”

În temeiul acestor prevederi legale, se reține că înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare se face la momentul efectuării operațiunilor pe bază de documente justificative ce angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, avizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Aceste prevederi trebuie interpretate în sensul că este obligatoriu a se întocmi documente justificative pentru orice operațiune economico-financiară, răspunderea fiind angajată și atunci când persoanele responsabile nu întocmesc documente la momentul efectuării unei operațiuni.

Mai mult, potrivit art.6 din Legea nr.207/20153 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări

complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.”

iar în conformitate cu prevederile art.73 din același act normativ:

"ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(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.”

Astfel, trebuie invocat și faptul că reglementările contabile în vigoare, respectiv Secțiunea 7" Principii contabile generale", pct.46 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează:

“(1) Principiul prevalenței economicului 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.[...]”.

Ori acest articol consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție), nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

Prin urmare, o tranzacție normală din punct de vedere juridic și economic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere fiscal, în scopul aplicării legii fiscale, în susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, valabile până la 31.12.2015, art.14 alin.(2) care arată:

“Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”,

și prevederile legale ale Legii nr.227/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, valabile începând cu data de 01.01.2016, art.14 alin.(2) care arată:

”(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.”

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art.134 alin.(1), alin.(2), art.134¹ alin.(1), art.145 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

„ Art. 134 *Faptul generator și exigibilitatea*

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

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

Art. 134¹ *Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

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

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;”

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil până la data de 31.12.2015, potrivit căruia :

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

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

Începând cu data de 01.01.2016 devin aplicabile prevederile art.297 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

„ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

(...)

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

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

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de**

fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, **recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.**

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

La paragraf 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraf 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei** în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

În sfârșit, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de T.V.A instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea T.V.A a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca

persoană impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv și în folosul operațiunii taxabile respective.**

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile *dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere*, **simpliciter prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.**

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

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.**

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpliciter achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu**

constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă:

-În Raportul de inspecție fiscală nr. .., organele de inspecție fiscală precizează că **S.C X S.R.L, jud. Iași** a înregistrat în evidența contabilă:

> *"... cheltuieli cu prestarea serviciilor de pregătire și servire a mâncării și băuturi conform contractului de prestări servicii nr.. încheiat cu S.C.X S.R.L. care s-a demonstrat că au fost tranzacții fictive și nu reflectă conținutul economic real așa cum au fost prezentate și în procesul-verbal nr.... întocmit de Direcția Generală Antifraudă Fiscală"*

> *"cheltuiala (înregistrată în contul 611) în sumă de S lei reprezentând cheltuieli cu prestarea serviciilor de amenajări interioare în baza contractului de prestări servicii nr... încheiat cu SC X SRL. CF...firmă care are ca obiect de activitate cod CAEN 5814-"Activități de editare a revistelor și periodicelor" și care începând cu data de 15/06/2016 este inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. De asemenea menționăm că pe perioada cât a funcționat nu a avut angajat nici un muncitor, a avut angajați cu timp parțial un număr de 12 contracte pe funcții de reporteri, fotoreporter, tehnoredactor, consilier juridic. În perioada 21.02.2014 -31.03.2014, S.C X S.R.L, CF.29734641, a emis către S.C. X S.R.L. un număr de 39 de facturi în ordine cronologică (de la nr.1 la 39) în valoare de S lei fiecare și achitate toate prin casă. Conform Fișei contului 401 valoare totală este în sumă de S lei din care TVA S lei. Pentru toate aceste sume nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că prestarea de servicii a avut loc (dovada procurării de materiale, transport de materiale, devize de lucrări, consumuri de materiale.)"*

> *"cheltuiala (ct. 628) în suma de S lei reprezentând cheltuieli cu prestarea serviciilor de pregătire și servire a mâncării și băuturi, conform contractului de prestări servicii nr.1/20.06.2016, încheiat cu S.C. X S.R.L.*

Conform facturilor emise de S.C. X S.R.L. către S.C. X S.R.L și a fișei contului 401" Furnizori", în perioada 01.09.2015-24.09.2015 a întocmit un număr de 10 facturi în valoare de sub X lei fiecare și ulterior toate achitate prin casă.

Pentru toate aceste sume nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că prestarea de servicii a avut loc."

- În Procesul-verbal nr.4882/1/29.11.2016 întocmit de inspectorii antifraudă din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală-Direcția Regională Antifraudă Fiscală 1- Suceava, anexat în copie la dosarul contestației, la pag.6/9 este precizat: "în baza celor expuse mai sus și a informațiilor deținute de inspectorii antifraudă, coraborat cu faptul că reprezentanții legali ai societății XSRL refuză nejustificat să prezinte

documentele de evidență contabilă aparținând societății, s-a conturat suspiciunea rezonabilă asupra caracterului nereal al tranzacțiilor derulate de societatea X SRL în relația cu furnizorul X SRL, în sensul că X SRL a fost introdus în circuitul scriptic cu scopul principal de a acumula în sarcina sa contribuții sociale, taxe și impozite datorate bugetului consolidat al statului și de a furniza documente justificative în scopul deducerii TVA și a justificării cheltuielilor la calculul impozitului pe profit de către societatea X SRL, fapt care a condus la diminuarea nejustificată a bazei impozabile/taxabile și prejudicierea bugetului de stat.

Referitor la relația comercială cu societatea X SRL, echipa de control susține că X SRL este continuatoarea activității societății X S.R.L și este introdusă în circuitul scriptic cu un scop similar celei din urmă.”

-La dosarul contestației **S.C X S.R.L, jud. Iași** nu a depus documente justificative, în vederea susținerii argumentelor și motivelor prezentate în contestație.

Se reține că **S.C X S.R.L, jud. Iași** a înregistrat, în perioada 2012-2016, în evidența contabilă cheltuieli privind prestări de servicii (servicii de pregătire și servire a mâncării și băuturilor și servicii de amenajări interioare) aferente facturilor emise de S.C.X S.R.L, S.C X S.R.L, C.U.I ... și S.C. X S.R.L, în sumă totală de **S lei** (S lei + S lei +S lei) și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă aceluiași facturi în sumă de **S lei** (S lei +S lei).

Se reține faptul că atât organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, cât și inspectorii antifraudă din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală-Direcția Regională Antifraudă Fiscală1- Suceava, precizează că pentru sumele aferente facturilor emise de S.C.X S.R.L, S.C X S.R.L, CUI .. și S.C. X S.R.L reprezentând prestări de servicii, nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că prestarea de serviciu a avut loc (dovada procurării de materiale, transport de materiale, devize de lucrări, consumuri de materiale), astfel demonstrându-se caracterul nereal al acestor tranzacții cu scopul principal de a furniza documente justificative în vederea diminuării impozitului pe profit și a deducerii taxei pe valoarea adăugată.

Se reține că la dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat alte documente justificative în vederea susținerii argumentelor și motivelor prezentate în contestație și care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Astfel trebuie reținut faptul că la dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat alte documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul, iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat de organele de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de societate în timpul controlului precum și pe constatări proprii în virtutea rolului activ pe care-l au organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că, organele de inspecție fiscală, în mod corect au considerat cheltuielile cu prestările de servicii aferente facturilor emise de S.C.X S.R.L, S.C X S.R.L. CF.. și S.C. X S.R.L, în sumă totală de **S lei**, cheltuieli nedeductibile fiscal pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de S lei S lei x 16%), și nu au dat drept de deducere taxe pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, urmând a se respinge contestația ca neîntemeiată, pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului 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, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art.1. Respingerea ca neîntemeiată, a contestației formulate de **S.C X S.R.L, jud. Iași**, împotriva Deciziei de impunere nr...privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.... pentru suma *totală de S lei*, reprezentând:

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

Art.2. Respingerea ca nemotivată, a contestației formulate de **S.C XS.R.L, jud. Iași**, împotriva Deciziei de impunere nr... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., pentru suma totală de **S lei** reprezentând:

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

Art.3. Serviciul Soluționare Contestații 1 va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.273 alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

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