

DECIZIE nr. 3285/17.04.2018

privind contestația formulată de societatea X S.R.L., înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/07.11.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, cu adresa nr. /17.10.2017 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR2/07.11.2017, asupra contestației formulate de

Societatea X S.R.L.,
cu sediul în jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF/11.10.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/07.11.2017.

Petenta X S.R.L formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/26.09.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/26.09.2017 emise de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad.

Suma totală contestată este în cuantum de **xxxx lei**, și reprezintă:

- xxxxx lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- xxxx lei - taxa pe valoarea adăugată;

Contestația a fost semnată de dl., în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR/26.09.2017, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 28.09.2017, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

I. Petenta X S.R.L. contestă Decizia de impunere nr. F-AR/26.09.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de

impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR/26.09.2017 emise de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, solicitând anularea parțială a actelor administrativ fiscale contestate și exonerarea parțială de la plata a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar prin acestea în suma de xxxxx reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și xxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Ulterior prezentării sintetice a constatărilor organelor de inspecție fiscală, petenta detaliază motivele contestației, arătând următoarele:

1. În ceea ce privește reconsiderarea contravalorii prestațiilor de servicii transport, înregistrate în baza facturii emise de către T S.R.L., ca și cheltuieli nedeductibile în suma de xxxxxx lei și xxxxxx lei TVA aferent

Invocarea de către organul de inspecție fiscală art. 21 alin 4 lit. m din legea 571/2003 coroborat cu pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, petenta arată că, aceste prevederi legale nu sunt corect invocate și interpretate, prevederile legislative nefiind încălcate deoarece serviciile de transport, aferente acestei facturi, nu intra sub aceasta incidență, în conformitate cu prevederile pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, punct invocat tocmai de echipa de inspecție fiscală: „ Nu intra sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

În aceste condiții, petenta susține că, deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii (fapt constatat de organul de inspecție fiscală) este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA-ului aferent, astfel că, în mod eronat organul fiscal a considerat suma de xxxxx lei nedeductibilă fiscal și a stabilit-o bază impozabilă suplimentară pentru calculul impozitului pe profit în sumă de 960 lei, această impunere fiind lovită de nulitate, fiind făcută cu încălcarea legii, în opinia petentei, nedatorând suma de xxx lei, care ar reprezenta impozit pe profit calculat cu încălcarea dispozițiilor legale și nici TVA aferent, în cuantum de xxxx lei.

2. În ceea ce privește deducerea pentru diverse cheltuieli, în suma de xxxxx lei și TVA aferent în suma de xxx lei.

Petenta arată că, aceste servicii reprezintă servicii de consultanță și asistență juridică, bilete de avion decontate avocatului și cazare prestator servicii și că, în opinia sa, din nou organul de inspecție fiscală invocă în

mod eronat prevederile legislative si considera încălcate prevederile art. 21 alin 1 fără susținere și fără a motiva de ce nu sunt considerate in scopul realizării de venituri impozabile Astfel , susține că, organul de inspecție fiscala nu motivează si nu aduce probe ca aceste servicii ar fi in alte scopuri fiind încălcate prevederile art. 6 si art. 73 alin 2 din Codul de procedura fiscala in aprecierea acestor tipuri de servicii.

Prin urmare, consideră că, în mod eronat organul fiscal a considerat suma de xxxx lei nedeductibila fiscal și a stabilit-o bază impozabilă suplimentară pentru calculul impozitului pe profit în sumă de xxxxx lei, această impunere fiind lovită de nulitate, fiind făcută cu încălcarea legii, în opinia petentei, nedatorând suma de xxxxxx lei, care ar reprezenta impozit pe profit calculat cu încălcarea dispozițiilor legale si nici TVA aferent, in quantum de xxx lei.

3. În ceea ce privește achiziția, de aparatura de laborator, de la societatea D SRL, în sumă totală de xxxxx lei

Faptul ca, la analiza "*realității*" au stat documente care nu au legătura cu societatea X nu este un temei legal pentru a respinge dreptul de deducere. În opinia sa, raportat la aspectul realității operațiunilor, trebuie arătat că dreptul de deducere reprezintă regula, acesta putând fi refuzat numai în ipoteza în care în care se probează, dincolo de orice dubiu rezonabil că, în mod obiectiv, persoana care uzitează dreptul de deducere știa sau ar fi trebuit să știe că participă la un mecanism fraudulos.

După cum s-a arătat în cadrul informațiilor furnizate în cursul inspecției fiscale si cum inspectorii au constatat, aceste bunuri pot fi identificate fizic : "Chiar daca bunurile se afla in gestiunea beneficiarului final W SRL (societate afiliata), o operațiune reala implica cunoașterea celor doua părți care participa la efectuarea acesteia, nu doar a unei singure părți - beneficiarul. "

Situația de fapt prezentată arată, în opinia sa, că a existat un scop economic al operațiunii comerciale, astfel că invocarea art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 este eronată, nefiind întrunite condițiile pentru ca organele fiscale să nu ia în considerare tranzacția efectuată și să nu acorde dreptul de deducere al cheltuielilor, atâta timp cat societatea face dovada tranzacției cu facturi si bunul in sine. În opinia petentei, legislația invocată de către echipa de inspecție fiscala respectiv Decizia nr. V/2007 a Înaltei Curți de Casație si Justiție a adus clarificări in materia deductibilității TVA si a cheltuielilor, este în favoarea sa deoarece documentele justificative deținute furnizează toate informațiile si in plus Înalta Curte de Casație și Justiție a arătat în considerentele deciziei nr. 2041/2007 ca: „ autoritățile publice nu pot aduce restrângeri drepturilor individuale sau impune obligații pe considerente pur formale, în măsura în care acestea nu

sunt dublate de considerente ce țin de substanța raporturilor sociale cărora li se adresează."

Din moment ce societatea X a dedus ca și cheltuiala aceeași sumă pe care apoi a înregistrat-o pe venit, petenta se întreabă care ar fi avantajul fiscal dpv. al impozitului, în condițiile în care realitatea vânzării rezultă din starea de fapt ce poate fi constatată la fața locului, iar cumpărătorul final W SRL folosește aceste bunuri în scopul realizării de venituri impozabile.

Referitor la constatările organelor de control din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscala 5 Deva care au întocmit Procesul verbal nr./18.03.2016, petenta arată că, în calitate de contribuabil, nu avea posibilitatea și nici obligația legală de a avea acces la toate aceste informații, nefiind identificat, în opinia sa, niciun act normativ încălcat în privința tranzacțiilor cu firma D SRL, analiza trebuind formulată strict pe mijloacele de administrare și apreciere a probelor în materie fiscală și în concordanță cu prevederile codului de procedură fiscală regăsite la art.12 alin.4.

Astfel, arată că, achizițiile au fost reale și au un caracter economic, actele furnizorului nefiindu-i imputabile și neputând constitui o condiție pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil.

În opinia sa, organul de inspecție fiscală nu a putut proba și dovedi ca societatea D SRL este o societate *"interpusa fictiv pe posibile lanțuri de tranzacționare și a furnizat în fapt doar documente justificative"* existând o *"posibilitate"* dar nu dețin mijloace de proba în acest sens, fiind încălcate astfel prevederile art. 55 din Codul de procedura fiscală.

În opinia sa, simpla raportare la documentele justificative (care nu infirmă caracterul real al operațiunii, dimpotrivă din cuprinsul acestora se poate verifica trasabilitatea bunurilor de la momentul în care acestea au intrat în patrimoniul W SRL nu constituie o verificare suficientă pentru stabilirea caracterului operațiunilor desfășurate și nu dovedesc o culpă a sa. Prin urmare, petenta consideră constatările organelor de inspecție fiscală netemeinice și solicită anularea lor, cu atât mai mult cu cât, organul de inspecție fiscală avea posibilitatea să reconsidere și veniturile generate de această operațiune și în acest fel să fie anulată tranzacția, în opinia petentei neavând avantaje fiscale deoarece a revândut bunurile achiziționate.

În aceste condiții, petenta susține că, în mod eronat organul fiscal a considerat suma de xxxxx lei nedeductibilă fiscal și a stabilit-o bază impozabilă suplimentară pentru calculul impozitului pe profit în sumă de xxxx lei, această impunere fiind lovită de nulitate, fiind făcută cu încălcarea legii, petenta nedatorând suma de xxxx lei, care ar reprezenta impozit pe profit calculat cu încălcarea dispozițiilor legale.

4. Existența dreptului de deducere al cheltuielilor aferente achizițiilor de bunuri și prestărilor de servicii în cuantum de xxxxx lei pentru anul 2015 și xxxxxx lei pentru anul 2016.

În opinia petentei interpretarea organului de inspecție fiscală ca nu pot fi justificate cheltuielile deoarece nu sunt " în scopul realizării de venituri impozabile " este total eronată, deoarece există contract de închiriere pentru autoutilitarele care fac obiectul reparațiilor, repunerii pe drum sau a pieselor de schimb folosite, ceea ce demonstrează superficialitatea analizei acestor tipuri de cheltuieli. Precizează că acestea au fost achiziționate tocmai pentru realizarea obiectului de activitate al societății petente, ale cărei venituri sunt realizate având aceste bunuri achiziționate.

Pentru suma de xxxxx lei din luna ianuarie 2016, petenta consideră ca societatea a încălcat " prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare." fapt eronat deoarece aceste prevederi nu mai sunt în vigoare în ianuarie 2016, iar petenta a respectat prevederile prevăzute în Legea 227/2015 Cod Fiscal, în vigoare de la 01.01.2016.

Pentru toate aceste motive petenta apreciază încălcarea prevederilor Codului de procedură fiscală, respectiv art. 7 alin 3 în modul de analiză al stării de fapt, respectiv realizarea de venituri din transport/închiriere de bunuri mobile.

Luând în considerare împrejurările prezentate, petenta susține că, achiziția tuturor bunurilor și serviciilor achiziționate au fost în folosul realizării activității economice desfășurate, astfel că toată cheltuiala aferentă, în suma de xxxxxx lei în anul 2015 și xxxxx lei în anul 2016, aferentă acestor achiziții este o cheltuială deductibilă, fiind întrunite condițiile prevăzute în Codul fiscal, iar organul de inspecție fiscală în mod netemeinic și nelegal a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de:

- xxxxx lei și TVA aferent în cuantum de xxxxx lei pentru anul 2015
- xxxxx lei și TVA aferent în cuantum de xxx lei pentru anul 2016

5. În ceea ce privește modul de calcul al deductibilității cheltuielilor de protocol efectuate în anul 2015 și 2016.

Petenta invocă prevederile art.21 și respectiv art.25 din Codul fiscal, arătând că, din punct de vedere fiscal, o definiție a cheltuielilor de protocol se regăsește la pct. 39 din Titlul III al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, care prevede că, aceste cheltuieli de protocol sunt cheltuieli ocazionate de acordarea unor cadouri, tratării și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii, iar din punctul de vedere al impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (3) lit. a), respectiv art 25 alin (3) lit a, din Codul fiscal, cheltuielile de protocol sunt deductibile în limita unei cote de 2%.

Arată că, raționamentul care a stat la baza concluziei organului de inspecție fiscală care a conchis "aceste cheltuieli nefiind de natura protocolului" cheltuielile sunt nedeductibile, este fără fundament și bază legală, în condițiile în care, legislația în vigoare nu precizează ce poate include un cadou.

Deoarece în conformitate cu prevederile art. 73 alin 2 organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe baza de probe sau constatări proprii, petenta arată că, nu poate identifica motivarea reconsiderării interpretării acestor cheltuieli, cu atât mai mult cât ele sunt incluse la cheltuieli cu deductibilitate limitată.

Cheltuielile stomatologice și cu îmbrăcămintea, identificate în anul 2015, respectiv în anul 2016 au fost înregistrate ca și cheltuieli de protocol, aceste sume fiind deduse doar în limita permisă de legislație, în conformitate cu declarația 101 conform anexei cuprinzând modul de calcul al impozitului pe profit din care reiese că aceste cheltuieli au fost deduse în limita admisă, dar au fost impozitate în totalitate de inspectorii fiscali.

Conchizând, pentru argumentele enunțate, petenta apreciază că și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere al cheltuielilor în sumă de xxxxx lei iar organul de inspecție fiscală în mod netemeinic și nelegal a calculat impozit pe profit suplimentar în cuantum de xxxxxx lei pentru anul 2015, respectiv în suma de xxxxx lei pentru anul 2016.

6. În legătură cu realizarea de venituri în baza contractului de închiriere nr./06.11.2015

Petenta apreciază că, un organ de inspecție fiscală nu poate interveni în contractele încheiate între 2 societăți comerciale și pe cale de consecință constatarea că " în perioada verificată 06.11.2015 - 31.10.2016, societatea XSRL nu facturează chirie către T SRL" nu este în concordanță cu clauzele contractuale care stipulează că " va factura chirie doar pentru numărul de bunuri - autotractoare și semiremorci - utilizate în conformitate cu centralizatorul de curse "

În opinia petentei, organul de inspecție nu poate proba cu centralizatorul de curse că "societatea verificată avea obligația de a factura și de a înregistra venituri din chirie aferente celor facturi menționate mai sus, astfel, echipa de inspecție fiscală stabilind venituri suplimentare" cuantumul acestora fiind, în opinia sa, nereal și nu are la bază documente justificative care să probeze corectitudinea estimării, aceasta analiză trebuind formulată strict pe mijloacele de administrare și apreciere a probelor în materie fiscală.

Precizează că, societatea a facturat chirie, în conformitate cu prevederile contractuale, în data de [07.09.2017](#) prin factura xxx, anexată la dosarul cauzei, pentru autocamioanele cu nr. și nr.

Conchizând, pentru argumentele enunțate, petenta apreciază că organul de inspecție fiscală în mod netemeinic și nelegal a calculat venituri

suplimentare în cuantum de xxxxx pentru anul 2015 și xxxxxx lei pentru anul 2016 calculând impozit pe profit suplimentar în sumă de xxxxx lei și TVA aferent în suma de xxxxxx lei.

7. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii considerate nedeductibile

Petenta, susține că, exercitarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de existența unui înscris (factură) ce are calitatea de document justificativ, dacă acesta conține toate elementele minimale obligatorii prevăzute la art.155 Cod fiscal - fiind emis de un furnizor ce are cod valid de TVA - iar contribuabilul achizitor (la care se ridică problema exercitării dreptului legal de deducere) derulează ulterior operațiuni taxabile în sensul TVA și în scopul desfășurării activităților sale economice, în acord cu obiectul său de activitate, precizând totodată că:

a. Legislația fiscală reglementează exercitarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea cumulativă a unor cerințe de fond și formă, cerințe realizate în ceea ce o privește pe petentă.

Astfel:

- achizițiile bunurilor și prestarea serviciilor au fost efectuate în scopul realizării de venituri, fiind astfel cuprinse în sfera de aplicare a dreptului de deducere așa cum se prevede la art.145 alin.(2) lit. (a) din Codul fiscal.

- îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere așa cum se prevede la art. 146 alin. I lit. a din Codul fiscal, factura fiscală fiind întocmită în condițiile art. 155 alin. 5 din Codul fiscal;

b. Chiar dacă organele fiscale au drept de apreciere asupra stării de fapt fiscale, această apreciere ar trebui să se bazeze pe mijloace de probă, dispozițiile art. 73(2) C. pr. fisc. statuând că " Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe baza de probe sau constatări proprii".

În opinia petentei, din situația de fapt prezentată se arată că a existat un scop economic al operațiunii comerciale, astfel că invocarea art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 este eronată, nefiind întrunite condițiile pentru ca organele fiscale să nu ia în considerare tranzacția efectuată și să nu acorde dreptul de deducere al TVA;

c. realitatea prestării serviciilor rezultă din starea de fapt ce poate fi constatată la fața locului

Conchizând, pentru argumentele enunțate, petenta apreciază că și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere al TVA în sumă de xxxxx lei.

8. În ceea ce privește recunoașterea ca si venit impozabil a sumei de xxxxxxx lei datorata societății T SRL urmare a radierii acesteia.

Petenta recunoaște ca avea obligația potrivit prevederilor Legii contabilității 82/1991, republicata cu modificările și completările ulterioare,

sa efectueze anual inventarierea activelor, iar ca urmare a radierii T SRL, avea obligația înregistrării datoriilor anulate in valoare de xxxxxx lei in cadrul veniturilor din exploatare, dar aceste obligații îi reveneau, în opinia sa, la închiderea exercițiului financiar 2015. În condițiile in care, Sentința civila nr.....3/16 martie 2015 nu a fost comunicata era necesar a se lua in calcul termenele de publicare si comunicare.

Pe cale de consecința considera ca obligația de a efectua inventarierea anuala si de a recunoaște aceasta datorie, prescrisa si devenita venit impozabil, este in luna decembrie 2015 nu în luna martie 2015, așa cum organul de inspecție fiscală eronat a apreciat.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata F-AR/26.09.2017 încheiată la X SRL, organele de inspecție fiscală au constatat deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere si au determinat diferențe suplimentare, astfel:

1. *În ceea ce privește **impozitul pe profit***, perioada verificata fiind 01.12.2011 – 30.09.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit un Impozit pe profit in suma de **xxxxx lei** din care petenta contestă suma de xxxxx lei

2. *În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată***, perioada verificata fiind 01.01.2011 – 31.10.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxa pe valoarea adăugata in suma de **xxxxx lei** din care petenta contestă suma de xxxxx lei;

Urmare verificării efectuate, organele de control au constatat următoarele:

1. În luna decembrie 2012, petenta a înregistrat pe seama contului 624 „Cheltuieli cu transport bunuri si persoane” cheltuieli deductibile la determinarea masei impozabile a profitului în **sumă de xxxx lei** și și-a exercitat dreptul de deducere a **TVA in suma de xxxx lei** reprezentând prestări servicii transport de la societatea T S.R.L. (CUI1), persoană afiliată petentei, pentru care nu poate justifica prestarea de servicii cu documente justificative de transport, care sa demonstreze necesitatea transportului in favoarea X SRL.

2. În luna decembrie 2014 petenta a înregistrat cheltuieli deductibile la determinarea masei impozabile a profitului în **sumă de xxxx lei**, reprezentând diverse prestări servicii înscrise în facturi emise pe numele său de către diverși furnizori(avocat SC), pentru care nu a prezentat contract, respectiv achiziționează bilete de avion (fără TVA) si servicii de cazare(**TVA in suma de xxx lei**), pentru persoane care nu au calitatea de angajat al societății (SC si ID), cheltuieli care nu sunt in scopul realizării de venituri impozabile conform prevederilor art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, respectiv TVA

care nu este in folosul realizării de operațiuni taxabile in conformitate cu prevederile art.145,alin.(2),lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare.

Prin urmare organele de inspecție fiscală au considerat **cheltuielile in suma de xxxxx lei** nedeductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2014 , respectiv au respins dreptul de deducere a **TVA in suma de xxxxx lei**.

3. În luna aprilie 2014 petenta X SRL a achiziționat de la societatea D SRL, CUI cu sediul in București,aparatura de laborator in valoare totala de xxxxxx lei, (baza impozabila xxxxxx lei) pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma totală de xxxxxx lei, in baza următoarelor facturi:

- factura nr. /04.04.2014, in care sunt consemnate vânzări de aparatura de laborator in valoare de xxxxxxx lei baza si xxxxxxx lei TVA, intocmindu-se Nota de recepție si constatare diferente nr. ... /04.04.2014;

- factura nr. /04.04.2014, in care sunt consemnate vânzări de echipamente de laborator in valoare de xxxxxxx lei baza si xxxxxxxxxx lei TVA, intocmindu-se Nota de recepție si constatare diferente nr. ... /04.04.2014;

- factura nr. /04.04.2014, in care sunt consemnate vânzări de aparatura de laborator in valoare de xxxxxxx lei baza si xxxxxxx lei TVA, intocmindu-se Nota de recepție si constatare diferente nr. ... /04.04.2014;

Din verificările efectuate se constată că, ulterior, X SRL, vinde respectivele echipamente de laborator către W SRL (societate cu care se afla in relații de afiliere), aplicând un adaos infim raportat la prețul de achiziție, respectiv, achiziționează aparatura de laborator in suma totala de xxxxxx lei si o revinde cu suma de xxxxx lei, rezultând un profit obținut in cuantum de xxxx lei.

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat ca, societatea X SRL, a făcut obiectul unui **control inopinat** in vederea soluționării solicitării de control incrucisat nr. 6929/12.12.2016 referitoare la tranzacțiile derulate cu W SRL, intocmindu-se in acest sens **Procesul verbal nr. /30.01.2017**. In cuprinsul acestui proces verbal, referitor la achizițiile de echipamentele de laborator achiziționate de către X SRL de la D SRL se precizează următoarele: „ in perioada supusa controlului X SRL a fost angrenata si in comerțul cu aparatura de laborator, existând in acest sens operațiuni de achiziție si vânzare de astfel de mărfuri, societatea practicând un adaos comercial infim, tranzacțiile având un scop artificial in opinia organelor de control, respectiv de a creste indicatorii economici ai societății pentru accesarea unor credite bancare si crearea de TVA deductibila pentru beneficiarul tranzacției". Totodată se mai precizează faptul ca"pana la data încheierii prezentului proces verbal nu sunt evidentiate plăți din contul X SRL către acest furnizor de bunuri".

Totodată, în cuprinsul acestui proces verbal se face referire la un alt proces verbal, încheiat de către organe de control din cadrul Direcției Regionale Antifrauda Fiscala 5 Deva, respectiv, procesul verbal nr./07.09.2016, din care rezulta următoarele constatări cu privire la comportamentul fiscal al D SRL:

- la societatea D SRL s-a efectuat un control de către inspectori din cadrul Direcției Generale Antifrauda Fiscala- Direcția Regionala Antifrauda Fiscala 3 Alexandria, având ca obiectiv al controlului verificarea modului de înregistrare și declarare a activității economice, aspecte concretizate în cuprinsul Procesului verbal nr./18.03.2016. Din constatările inspectorilor antifrauda se rețin următoarele:

- reprezentantul legal al D SRL nu a dat curs solicitărilor DRAF 3 Alexandria ;

- societatea nu funcționează la locația declarată ca sediu social și nu a putut fi identificat nici un reprezentant al acesteia;

- proprietarul apartamentului unde este declarat sediul social al societății indică faptul că și-a dat acordul verbal ca locuința acestuia să figureze exclusiv sediu de corespondență al societății D SRL, nu au fost deținute acte contabile și nu sunt deținute acte contabile, nu au fost active ale acestei societăți iar din anul 2014 până la acel moment în acea locație nu a mai funcționat în nici un fel, nici locație de corespondență, cu excepția plicurilor primite ocazional;

- au fost transmise invitații administratorului societății la sediul social și la adresa de domiciliu, care au fost returnate cu mențiunea destinatar mutat;

- la adresa punctului de lucru a fost identificată locația unde a funcționat societatea D SRL, respectiv o construcție de material lemnos, unde, din declarațiile actualului chiriaș (societatea AFP SRL), a rezultat că societatea D SRL a desfășurat activitate de restaurant/fast food în perioada contractului de închiriere nr./23.01.2012, respectiv, 15.02.2012 - 05.11.2012;

- în perioada ianuarie 2014 - decembrie 2014, D SRL a declarat achiziții de la societățile: CW SRL(achiziții în valoare de xxxxxxxx lei cu TVA xxxxxx lei), RU SRL(achiziții în valoare de xxxxlei cu TVA xxxxxx lei), DT SRL (achiziții în valoare de xxxxxx lei cu TVA xxxxxx lei);

- urmare analizării extrasului de cont al societății D SRL, aferent perioadei 16.12.2013-31.12.2014, au fost identificate retrageri de numerar din contul curent în suma totală de xxxxx lei +xxxxx lei, având ca explicație „achiziții cereale”;

- nu au fost identificate plăți cu destinația către cei trei furnizori semnificativi indicați: XW SRL, Roned Uniprest SRL, DRC SRL, cu atât mai

mult cu cât D SRL declara ca activități preponderente lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale;

În vederea stabilirii realității tranzacțiilor cu furnizorii identificați au fost efectuate verificări la societățile identificate de către DRAF 3 Alexandria, urmare cărora s-a constatat faptul ca „ *pe fondul unui comportament fiscal neadecvat, sunt conturate suspiciuni rezonabile ca societățile respective, prin reprezentanții lor legali, au declarat în fapt operațiuni nereale ce au avut doar un caracter scriptic, societățile fiind doar folosite de alte societăți comerciale pentru constituirea unor lanțuri comerciale fictive, în vederea ascunderii provenienței reale a unor bunuri sau servicii, ori ca justificare pentru cheltuieli fictive înregistrate, neefectuate în realitate*”; în condițiile prezentate apreciindu-se ca fictiv și scriptic/declarativ caracterul aprovizionărilor D SRL, care prin corespondența atrage caracterul fictiv al livrărilor declarate de aceasta societate;

Având în vedere constatările prezentate, s-a concluzionat că, în speță, au fost conturate suspiciuni rezonabile ca D SRL prin reprezentanții sai legali a declarat în fapt operațiuni nereale, ce au avut doar un caracter scriptic, societatea fiind doar folosită de alte societăți comerciale pentru constituirea unor lanțuri comerciale fictive, în vederea ascunderii provenienței reale a unor bunuri și servicii, ori ca justificare pentru cheltuieli fictive înregistrate, neefectuate în realitate;

Organele de control din cadrul Direcției Regionale Antifrauda 5 Deva au făcut verificări la punctul de lucru al societății X SRL din localitatea Apateu, jud. Arad, ocazie cu care s-a identificat aparatura de laborator achiziționată de la D SRL, cu mențiunea ca aceste echipamente de laborator sunt second hand, nu sunt ansamblate, nu au funcționat în parametri normali de la achiziționarea lor, ele necesitând personal specializat pentru punerea lor în folosință.

Coroborând datele și informațiile furnizate de către inspectorii antifrauda, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, petenta nu a putut oferi suficiente argumente și informații care să confirme faptul ca achizițiile efectuate de la D SRL sunt operațiuni licite. Astfel, au stabilit că, în relația comercială cu petenta X SRL, societatea furnizoare D SRL a funcționat ca o societate interpusă fictiv pe posibile lanțuri de tranzacționare și a furnizat în fapt doar documente justificative (facturi, contracte comerciale), fără ca operațiunile înscrise în acestea să aibă substanța reală, beneficiarul final fiind societatea afiliată WPR SRL, în condițiile în care, aparatura de laborator a fost facturată de societatea X SRL către WPR SRL.

În condițiile în care, acordarea deductibilității cheltuielilor se face având în vedere factura de achiziție ca document justificativ principal pentru dovedirea provenienței bunurilor, organele de inspecție fiscală au stabilit că facturile de achiziție înregistrate în evidența contabilă de către X

SRL au fost emise de societatea comerciala „furnizoare” care in urma controalelor efectuate si a consultării bazei de date ANAF nu s-au confirmat ca si livrări efectuate de către D SRL, astfel ca aceste facturi nu se pot constitui ca documente justificative legale care sa dovedească proveniența bunurilor utilizate in activitatea economica a X SRL.

Pe cale de consecință, în considerarea prevederilor [art.11](#), alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare, organele de inspecție fiscala au reconsiderat operațiunile de achiziții de obiecte de laborator, in sensul neacordarii dreptului de deducere la determinarea masei profitului impozabil a cheltuielilor in suma de xxxx lei și respingerea dreptului de deducere a TVA in suma de xxxx lei aferente achizițiilor de la X SRL, precum și anularea TVA colectată în suma de xxxx lei rezultată din livrarea ulterioară a respectivelor obiecte de laborator către WPR SRL considerând ca acestea au fost efectuate doar în scop fiscal, fara a avea conținut economic, nefiind in fapt dovedita proveniența legala a acestor obiecte de laborator, facturile in baza cărora au fost achiziționate nefiind documente justificative de la furnizori reali.

4. Petenta a înregistrat, în perioada ianuarie 2015 - august 2015, cheltuieli deductibile la determinarea masei impozabile a profitului în sumă de xxx lei si in suma de xxxx lei aferentă perioadei ianuarie 2016 reprezentând achiziții de piese auto si reparații pentru mijloacele de transport închiriate către R SRL, pentru care nu poate justifica necesitatea achiziționării acestora in scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, petenta a înregistrat, în luna mai 2015, cheltuieli deductibile la determinarea masei impozabile a profitului, in suma de xxxx lei, reprezentând cheltuieli cu servicii repunere pe sosea autocamion, cheltuieli pentru care nu s-a făcut dovada efectuării lor în scopul realizării de venituri impozabile.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscala au concluzionat ca, aceste **cheltuieli în sumă totală de xxxx lei** (an 2015), **respectiv în sumă de xxxxx lei** (an 2016), aferente acestor achiziții, nu au fost efectuate in scopul realizării de venituri impozabile ale societății X S.R.L, astfel petenta a încălcat prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, respectiv, prevederile art. 25, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscala au concluzionat ca TVA in suma totala de xxxxxlei (xxxxx lei aferent anului 2015 si xxx lei aferent anului 2016) aferenta acestor achiziții nu a fost efectuata pentru operațiunile taxabile ale societății X S.R.L, astfel prin deducerea **TVA in suma totala de xxxx lei**, fiind încălcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările

ulterioare, respectiv, prevederile art.297, alin.(4), lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

5. In urma verificărilor efectuate s-a constatat că, petenta a înregistrat, cheltuieli deductibile la determinarea masei impozabile a profitului în sumă totală de xxxxx lei (in anul 2015) și in sumă de xxxxx lei (an 2016) reprezentând servicii stomatologice considerate cheltuieli de protocol, fiind încălcate prevederile art. 21, alin. 3, lit. a din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și prevederile punctului 33 din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, și respectiv prevederile art. 25, alin. 3, lit. a din Legea nr. 227/2015 cu modificările și completările ulterioare.

In consecință, echipa de control a stabilit faptul că societatea nu avea dreptul de a deduce la determinarea masei impozabile a profitului cheltuielile în sumă totală de xxxx lei, respectiv in suma de xxxxx lei, acestea nefiind de natura cheltuielilor de protocol.

6. Din verificarea efectuată s-a constatat că, între societatea X SRL, in calitate de locator si T SRL (persoana afiliata cu societatea verificata), in calitate de sublocatar s-a incheiat Contractul de închiriere nr./06.11.2015, având ca obiect al contractului punerea la dispoziția sublocatarului spre folosința a unui nr. de 6 autotractoare marca DAF, 8 semiremorci cisterna si 2 semiremorci basculanta si perioada contractuala 06.11.2015-31.12.2017. În cuprinsul contractului nu se face referire la valoarea contractului. Prin actul adițional nr. .../02.12.2015 la contractul de închiriere nr.367/06.11.2015 cele doua societăți au convenit de comun acord ca : " in cazul in care T SRL, in calitate de SUBLOCATAR va folosi doar o parte din bunurile - autotractoarele si semiremorcile - care fac obiectul contractului de inchiriere nr./06.11.2015, X SRL in calitate de LOCATAR, va factura chiria doar pentru numărul de bunuri - autotractoare si semiremorci - utilizate, in conformitate cu centralizatorul de curse".

Din verificarea documentelor puse la dispoziție de către petentă, organele de inspecție fiscala au constatat ca, in perioada 06.11.2015-31.10.2016 (de valabilitate a contractului), societatea X SRL nu facturează chirie către T SRL., dar, in perioada decembrie 2015 - ianuarie 2016, achiziționează servicii de transport de la T SRL, in baza următoarelor facturi: factura nr. .../31.12.2015, in valoare de xxxx lei(fara TVA), respectiv factura nr. .../29.01.2016, in valoare de xxxxx lei (fara TVA), având înscrisa mențiunea , " prestări servicii transport luna 12/2015, respectiv, luna ianuarie 2016, cf. contract nr. ...06.11.2015", servicii efectuate tocmai cu mașinile închiriate către T SRL.

Astfel, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale a X S.R.L., în temeiul art. 113, alin. (2), lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au fost solicitate împuternicitului administratorului societății explicații scrise (Anexa nr. 12) referitoare la contractul de subinchiriere nr.

367/06.11.2015, respectiv daca, aferent contractului, s-a facturat chirie in perioada verificata si care a fost cuantumul chiriei percepute, având in vedere ca in cuprinsul contractului nu se menționează acest aspect, împuternicitul administratorului petentei, d-na Tulcan Marinela declarand în Nota explicativă (Anexa nr. 12 la RIF) că : " nu s-a facturat chirie".

Având in vedere faptul ca intre cele doua societăți au existat relații de afiliere, existând posibilitatea verificării in contabilitatea T SRL a documentelor justificative aferent perioadei verificate, acesta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscala centralizatorul de curse aferent lunilor decembrie 2015 si ianuarie 2016 si foi de parcurs aferente transporturilor efectuate. Din verificarea acestor documente a rezultat faptul ca in lunile decembrie 2015 si ianuarie 2016 societatea T SRL a utilizat doar un nr. de 4 mijloace de transport, respectiv, autotractor cu semiremorca cisterna si autotractor cu semiremorca cisterna

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că, societatea verificată avea obligația de a factura și de a colecta TVA aferentă celor 2 facturi, fiind încălcate prevederile art. 126, alin. 1, art. 129, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 268, alin. 1, art. 271, alin. 1 din Legea nr. 227/2015. Astfel s-a stabilit **TVA colectată suplimentar** aferentă perioadei 01.12.2015-31.01.2016 în sumă totală de **xxxxx lei**. Totodată, s-a stabilit că societatea petentă a încălcat prevederile art. 19, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct. 446 din OMFP 1802/2014, echipa de inspecție fiscala stabilind **venituri suplimentare** aferente lunii decembrie 2015 **în sumă totală de xxxx lei** si aferente lunii ianuarie 2016 **in suma totala de xxxxx lei**.

7. Urmare verificării efectuate s-a constatat că, X SRL a fost angrenata in comerț cu cablu electric, existând in acest sens operațiuni de achiziție si vânzare de astfel de mărfuri, petenta practicând un adaos comercial infim, tranzacțiile având un scop artificial in opinia organelor de control, respectiv de a creste indicatorii economici ai societății pentru accesarea unor credite bancare si crearea de TVA deductibila.

Punctul de pornire al comerțului cu cablu electric a fost in cursul lunii septembrie 2009 (asa cum reiese din Procesul verbal nr. 10/30.01.2017, incheiat de către organe de inspecție fiscala din cadrul AJFP Arad, perioada in care X SRL a achiziționat de la TB SRL diverse sortimente de cablu electric in valoare totala de xxxxx lei, din care suma de xxxxx lei reprezintă taxa pe valoarea adăugata, in baza următoarelor facturi:

- factura nr./08.09.2009 in valoare totala de xxxxx lei, din care suma de xxxxx lei reprezintă taxa pe valoarea adăugata;

- factura nr./10.09.2009 in valoare totala de xxxxxx lei, din care suma de xxxxxx lei reprezintă taxa pe valoarea adăugata ;

- factura nr./14.09.2009 in valoare totala de xxxxxx lei, din care suma de xxxxxxxx lei reprezintă taxa pe valoarea adăugata.

Din cuprinsul procesului verbal nr./30.01.2017 se rețin următoarele:

"Au fost emise de către X SRL următoarele bilete la ordin:

- Bilet la ordin, pentru suma de xxxxx lei, valoare reprezentând Factura nr. x, la ordinul TB SRL ,avand ca data emiterii 30.09.2009 si scadenta 09.10.2012;

- Bilet la ordin, pentru suma de xxxxxxx lei, valoare reprezentând Factura nr. x parțial, la ordinul TB SRL, având ca data emiterii 30.09.2009 si scadenta 09.11.2012;

- Bilet la ordin BTRL, pentru suma de xxxxxxlei, valoare reprezentând Factura nr. x parțial, la ordinul TB SRL, având ca data emiterii 30.09.2009 si scadenta 10.12.2012;

- Bilet la ordin, pentru suma de xxxxxxxxx lei, valoare reprezentând Factura nr. .., la ordinul TB SRL, având ca data emiterii 30.09.2009 si scadenta 09.01.2013;

Facem precizarea ca nu au fost efectuate plăți be baza de efecte comerciale nici la scadenta, nici ulterior pana la data prezentei inspecții".

Totodată s-a mai rețin următoarele:

- s-a emis de către EO SRL biletul la ordinpentru suma de xxxxxxx lei valoare reprezentând Factura nr./27.07.2009 la ordinul PETROTOUR SRL(actuala WPR SRL), având ca data emiterii 30.09.2009 si scadenta 09.10.2009, girat de P SRL către X SRL la data de 30.09.2009, girat ulterior de către X SRL către TB SRL.La data de 09.10.2009 conform extrasului de cont al EO SRL (persoana afiliata cu X SRL) emis de BCR SA pentru contul, a fost decontat total (xxxxxx lei) biletul la ordin către CU SRL Argeș;

- administratorul TB SRL, solicita redirectionarea plății in valoare de xxxxxx lei la ordinul sau către CU SRL Argeș. Ca urmare cu OP nr./30.09.2009, P SRL achita la ordinul X SRL suma de xxxxx lei din contul sau bancar către CU SRL Argeș.

Având in vedere aspectele mai sus redate, la data prezentei valoarea efectelor comerciale de plata (datoriilor) ale X SRL la ordinul T SRL aferent tranzacțiilor cu cabluri electrice derulate in cursul lunii septembrie 2009 este in suma de xxxxxx lei, suma reflectata in evidenta contabila a x SRL in contul 403" efecte de plătit".

X SRL nu poate justifica efectuarea tuturor demersurilor legale pentru decontarea datoriilor fata de TB SRL, iar emiterea unor bilete la ordin in septembrie 2009 cu scadenta in octombrie 2012, după 3 ani de zile, pentru valoarea totala de xxxxxx lei, este un motiv suplimentar de suspiciune asupra scopului economic al tranzacției si buneii intenții in derularea acesteia.

Din analiza datelor si informațiilor furnizate de aplicația fiscnet.ro cu privire la TB SRL, a rezultat faptul ca societatea a făcut obiectul unei inspecții fiscale generale efectuate de DGFP Teleorman, încheindu-se in acest sens Raportul de inspecție fiscală nr. /18.03.2013, din cuprinsul acestuia rezultând faptul ca ” prin Sentința civilă nr. din 16 martie 2015 pronunțată de Tribunalul Teleorman, Secția Civilă, in Dosar nr. /2013 a fost admisă cererea administratorului judiciar BNP SPRL, cu sediul in Craiova

In temeiul art. 131 din Legea nr. 85/2006 dispune închiderea procedurii falimentului debitorului SC TB 2000 SRL si radierea societății din evidentele Oficiului Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Teleorman .

Urmare a radierii TB 2000 SRL (la data de 16.03.2015), X SRL avea obligația înregistrării datoriilor anulate in valoare de xxxxxx lei in cadrul veniturilor din exploatare, in conf. cu prevederile pct. 435, alin. (1), lit. e) din Anexa Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale si situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, respectiv includerii acestora in cadrul veniturilor impozabile la calculul impozitului pe profit in conformitate cu prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, întrucât acestea(datoriile anulate) nu se încadrează in excepțiile prevăzute de art. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Neînregistrarea în cadrul veniturilor a datoriilor anulate in valoare de xxxxxx lei, în anul 2015, a condus la diminuarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2015 cu suma de xxxxxxx lei, petenta încălcând astfel prevederile art.21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare în sumă de xxxxxxx lei.

III. X S.R.L. cu sediul în Arad, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr....., are cod unic de înregistrare și are ca obiect principal de activitate „ Intermedieri în comerțul cu materii prime agricole, animale vii, materii prime textile și cu semifabricate ” – cod CAEN 4611

În ceea ce privește contestația formulată de X SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală F-AR nr. /26.09.2017, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art.

93 alin.(1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

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

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”

coroborat cu prevederile art.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272 - Organul competent

(...)

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în quantum de până la 1 milion lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în quantum de până la 1 milion lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de quantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate

de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR5/26.09.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/26.09.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. F-AR/26.09.2017 care reprezintă titlu de creanță.

În ceea ce privește contestația formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/26.09.2017, se rețin următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor cu prestările de servicii facturate de TTI SRL în suma de xxxx lei și TVA aferentă în sumă de xxxx lei (pct.1 din contestație), precum și aferent cheltuielilor cu diverse bunuri și prestări de servicii în suma totală de xxxx lei și TVA aferentă în sumă de xxx lei (pct.2 din contestație), Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra caracterului deductibil la determinarea masei profitului impozabil a cheltuielilor cu bunurile și prestările de servicii, precum și a dreptului de deducere a TVA aferentă prestărilor de servicii, în condițiile în care documentele prezentate de petentă nu justifică prestarea efectivă a serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în perioada verificată petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil în contul 623 „ Cheltuieli cu transport bunuri și persoane” suma de xxxx lei și și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de

xxxx lei în baza unei facturi emise de societatea TTI SRL, societate afiliată petentei, reprezentând prestări servicii transport. Pentru aceste servicii petenta nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative care să ateste ca serviciile de transport facturate au fost prestate în beneficiul său, respectiv care să justifice necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate.

Totodată, petenta a înregistrat cheltuieli deductibile la determinarea masei impozabile a profitului în sumă de xxxxx lei, reprezentând diverse prestări servicii înscrise în facturi emise pe numele său de către diverși furnizori (avocat SC), pentru care nu a prezentat contract, respectiv achiziționează bilete de avion (fără TVA) și servicii de cazare (TVA în suma de xxx lei), pentru persoane care nu au calitatea de angajat al societății (SC și ID).

În drept, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

“(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.”

iar conform alin.(4) lit. m) al aceluiași articol:

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

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține faptul că 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, respectiv nu sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, precum și cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate.

Acestea se coroborează cu prevederile Titlului II pct. 44 și pct.48 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document

justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.

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

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

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

Se reține astfel că înregistrările în evidența contabilă se efectuează cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ, iar 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.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, prevede:

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

a) operațiuni taxabile;” iar la art. 146 alin. 1 lit. a se precizează:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă, dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

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

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA 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. Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în legătură cu serviciile de transport facturate de către TTI SRL societate afiliată petentei, aceasta nu prezintă niciun document justificativ în susținerea cauzei din care să rezulte că serviciile de transport facturate de către TTI SRL, au participat la realizarea veniturilor sale impozabile, respectiv au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, limitându-se la a afirma ca, prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal nu sunt corect invocate și interpretate de către organele fiscale, cu referire la condiția privitoare la încheierea contractelor de prestări servicii in cazul serviciilor de transport, ignorând faptul că, pe de-o parte așa cum rezultă din evidențele financiar contabile ale petentei, respectiv fișa de cont a acestui client aceste servicii de transport nu sunt ocazionale, iar pe de altă parte, legiuitorul a condiționat deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii de prestarea efectivă a acestora și de necesitatea efectuării acestora în scopul realizării de venituri impozabile, aceste condiții trebuind să fie îndeplinite cumulativ, iar prestarea efectivă a serviciilor să fie probată prin documente justificative(foi de parcurs,). Petenta nu justifică prestarea efectivă a acestor servicii în scopul realizării de venituri impozabile in lipsa unor documente justificative de natura mijloacelor de probă care sa cuprindă cu relevanta conținutul operațiunii patrimoniale si datele aferente operațiunilor efectuate, respectiv daca acestea au fost prestate in legătura cu activitatea desfășurata de petentă.

De asemenea, petenta nu prezintă niciun document justificativ în susținerea cauzei din care să rezulte că prestările servicii înscrise în facturile emise pe numele său de către diverși furnizori(avocat Staiculescu Calin), precum si achiziționarea unor bilete de avion (fără TVA) si servicii de cazare(**TVA in suma de xxx lei**), pentru persoane care nu au calitatea de angajat al societății (SC si ID), reprezintă cheltuieli efectuate in scopul

realizării veniturilor sale impozabile conform prevederilor art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv TVA care este în folosul realizării de operațiuni taxabile în conformitate cu prevederile art.145,alin.(2),lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Documentele prezentate de petenta în justificarea serviciilor juridice (factura) nu pot justifica necesitatea efectuării prestărilor prin specificul activităților desfășurate, respectiv recuperarea de creanțe și realizarea de documente pentru societatea petentă, în lipsa unor documente justificative de natura mijloacelor de probă care să cuprindă cu relevanță conținutul operațiunii patrimoniale și datele aferente operațiunilor efectuate, respectiv dacă acestea au fost prestate în legătura cu activitatea desfășurată de petentă.

Având în vedere că prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestator, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă necesitatea realizării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, iar petenta nu deține documente justificative de natura mijloacelor de probă care să cuprindă cu relevanță conținutul operațiunii patrimoniale și datele aferente operațiunilor efectuate, respectiv dacă acestea au fost prestate în legătura cu activitatea desfășurată de petentă, se reține că nu se poate justifica majorarea cheltuielilor cu serviciile executate de terți, aceste cheltuieli nefiind deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil, și de asemenea petenta neputându-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Deoarece contestatorul este cel 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 contestatorului.**

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

Având în vedere cele precizate mai sus se reține că petenta nu are drept de deducere la determinarea masei profitului impozabil pentru cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza unor facturi fiscale care nu sunt însoțite de documente doveditoare care să ateste realitatea și finalitatea acestor operațiuni, așa cum prevede legislația în vigoare.

Învederăm că deținerea unei facturi, nu este suficientă pentru a beneficia de deductibilitatea sumelor înscrise în facturi, cu consecința diminuării masei impozabile a profitului, contribuabilul trebuind să justifice cu documente de natura celor expres precizate de legiuitor în norma legală

care reglementează în domeniul impozitului pe profit, prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, precum și necesitatea prestării serviciilor respective în scopul obținerii de venituri impozabile.

Petenta nu a prezentat la dosarul contestației mijloacele de probă pe care legiuitorul le enumeră doar exemplificativ pentru a se putea demonstra realitatea efectuării prestărilor de servicii (pct. 48 din Norme) neputând astfel face dovada materială că prestările de servicii au fost efectuate în scopul obținerii veniturilor sale impozabile.

Susținerea petentei că, deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii este suficientă pentru a beneficia de deducere al TVA-ului aferent, nu este întemeiată și nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele:

În legătura cu posibilitatea exercitării dreptului de deducere al TVA învederam că, jurisprudența Curții Europene de Justiție, aplicabilă de la data aderării României la Uniunea Europeană, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că 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 **da 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).

Din acest motiv legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere al TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana 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 operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: **achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile** și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile 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 sa si demonstreze ca bunurile facturate sunt achiziționate in folosul operațiunii taxabile respective, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabili.

Simpla achiziție a unor bunuri de către o societate comerciala **nu este suficienta pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societății si au scopul de a realiza operațiuni taxabile**, deoarece, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar îndeplinirea condiției prevăzuta de art. 146 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poată deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizițiilor, de vreme ce are prevăzut in obiectul de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 145 alin. (2) teza întâi din Codul fiscal, care condiționează in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizării in folosul următoarelor operațiuni (...).**"

Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa întărească **legătura directa si imediata care trebuie sa existe între achiziții si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achiziții sa fie subordonat utilizării in folosul operațiunilor impozabile** pentru care legea prevede drept de deducere si **in beneficiul persoanei impozabile**.

In acest sens, potrivit jurisprudenței naționale, se retine că în repetate rânduri Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, de exemplu :

- prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”, precum și faptul că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

- prin Decizia nr.1261/12.03.2014, Înalta Curte de Casatie și Justitie a statuat ca:

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

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistenta sau alte servicii legea romană inclusiv normele metodologice nu

fixează o lista exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.”

- prin Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin Decizia nr.2007/14.05.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, că:

„(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”

- prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

„(...) 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 factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”

Astfel, în ceea ce privește îndeplinirea condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA prevăzute de art. 145 alin.2, lit. a și art. 146 alin.1 lit. a din Codul fiscal, respectiv condițiile de fond și formă, în speță, pentru serviciile de transport facturate de TTI SRL nu a fost îndeplinită condiția de formă, prin neprezentarea documentelor justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor.

Ori, față de cele ce preced, se reține că, în condițiile în care petenta nu a înțeles, ca în susținerea contestației să depună vreun document justificativ/înscris care să justifice că prestările de servicii și bunurile achiziționate, sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, și prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea, pentru aceste capete de cerere contestația nu este întemeiată.

2. Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor cu achizițiile de aparatură de laborator, în suma totală de xxxxx lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de xxxxxxxx lei de la firma D S.R.L (punctul 3 din contestație)

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care din

documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în luna aprilie 2014 petenta X SRL a achiziționat de la societatea D SRL, CUI xxxxx, cu sediul în București, sectorulaparatura de laborator în valoare totală de xxxxxxxlei, (baza impozabilă xxxxxxx lei) pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma totală de xxxxxx lei, în baza următoarelor facturi:

- factura nr. /04.04.2014, în care sunt consemnate vânzări de aparatura de laborator în valoare de xxxxxxx lei baza și xxxxxxx lei TVA, întocmindu-se Nota de recepție și constatare diferențe nr. /04.04.2014;

- factura nr. /04.04.2014, în care sunt consemnate vânzări de echipamente de laborator în valoare de xxxxxxxx lei baza și xxxxxx lei TVA, întocmindu-se Nota de recepție și constatare diferențe nr. /04.04.2014;

- factura nr. /04.04.2014, în care sunt consemnate vânzări de aparatura de laborator în valoare de xxxxxxxx lei baza și xxxxxx lei TVA, întocmindu-se Nota de recepție și constatare diferențe nr. /04.04.2014;

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală, au constatat că, ulterior, X SRL, a vândut respectivele echipamente de laborator către WPR SRL (societate cu care se afla în relații de afiliere), aplicând un adaos infim raportat la prețul de achiziție, respectiv, achiziționează aparatura de laborator în suma totală de xxxxxx lei și o revinde cu suma de xxxxx lei, rezultând un profit obținut în cuantum de xxx lei.

Anterior efectuării inspecției fiscale concretizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, contestate, în vederea soluționării solicitării de control încrucișat nr. /12.12.2016 referitoare la tranzacțiile derulate cu WPR SRL, petenta a făcut obiectul unui control inopinat urmare căreia s-a întocmit Procesul verbal nr. ... /30.01.2017. În cuprinsul acestui proces verbal, referitor la achizițiile de echipamente de laborator achiziționate de către X SRL de la D SRL s-au precizat următoarele:

- X SRL a fost angrenată în comerțul cu aparatura de laborator, existând în acest sens operațiuni de achiziție și vânzare de astfel de mărfuri, societatea practicând un adaos comercial infim, tranzacțiile având un scop artificial în opinia organelor de control, respectiv de a crește indicatorii economici ai societății pentru accesarea unor credite bancare și crearea de TVA deductibilă pentru beneficiarul tranzacției

- până la data încheierii procesului verbal nu au fost evidențiate plăți din contul X SRL către acest furnizor de bunuri.

Totodată, din cuprinsul acestui proces verbal s-a constatat că, societatea D SRL a făcut obiectul unor controale efectuate de către organele de control din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală, urmare căreia s-au întocmit Procesul verbal nr. /07.09.2016 și Procesul

verbal nr. /18.03.2016, fiind consemnate următoarele aspecte cu privire la comportamentul fiscal al acesteia:

- reprezentantul legal al D SRL nu a dat curs solicitărilor DRAF 3 Alexandria ;

- societatea nu funcționează la locația declarată ca sediu social și nu a putut fi identificat niciun reprezentant al acesteia;

- proprietarul apartamentului unde este declarat sediul social al societății indică faptul că și-a dat acordul verbal ca locuința acestuia să figureze exclusiv sediu de corespondență al societății D SRL, nu au fost deținute acte contabile și nu sunt deținute acte contabile, nu au fost active ale acestei societăți, iar din anul 2014 până la acel moment în acea locație nu a mai funcționat în nici un fel, nici locație de corespondență, cu excepția plicurilor primite ocazional;

- au fost transmise invitații administratorului societății la sediul social și la adresa de domiciliu, care au fost returnate cu mențiunea destinatar mutat;

- la adresa punctului de lucru a fost identificată locația unde a funcționat societatea D SRL, respectiv o construcție de material lemnos, unde, din declarațiile actualului chiriaș (societatea F SRL), a rezultat că societatea D SRL a desfășurat activitate de restaurant/fast food în perioada contractului de închiriere nr. /23.01.2012, respectiv, 15.02.2012 - 05.11.2012;

- în perioada ianuarie 2014 - decembrie 2014, D SRL a declarat achiziții de la societățile: CW SRL (achiziții în valoare de xxxxxx lei cu TVA xxxxxx lei), RU SRL (achiziții în valoare de xxxxxx lei cu TVA xxxxxx lei), dRC SRL (achiziții în valoare de xxxxxx lei cu TVA xxxxx lei);

- urmare analizării extrasului de cont al societății D SRL, aferent perioadei 16.12.2013-31.12.2014, au fost identificate retrageri de numerar din contul curent în suma totală de xxxxxx lei +xxxxxx lei, având ca explicație „achiziții cereale”;

- nu au fost identificate plăți cu destinația către cei trei furnizori semnificativi indicați: CW SRL, RU SRL, DR SRL, cu atât mai mult cu cât D SRL a declarat că activități preponderente lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale;

Urmare verificării realității tranzacțiilor comerciale derulate de societatea D SRL cu furnizorii CW SRL, Roned Uniprest SRL, DR SRL, organele de control din cadrul DRAF 3 Alexandria au concluzionat că „ *pe fondul unui comportament fiscal neadecvat, sunt conturate suspiciuni rezonabile ca societățile respective, prin reprezentanții lor legali, au declarat în fapt operațiuni nereale ce au avut doar un caracter scriptic, societățile fiind doar folosite de alte societăți comerciale pentru constituirea unor lanțuri comerciale fictive, în vederea ascunderii provenienței reale a*

unor bunuri sau servicii, ori ca justificare pentru cheltuieli fictive inregistrate, neefectuate in realitate"; in condițiile prezentate apreciindu-se ca fictiv si scriptic/declarativ caracterul aprovizionărilor firmei D SRL, care prin corespondența atrage caracterul fictiv al livrărilor declarate de aceasta societate.

Coroborand datele și informațiile furnizate de către inspectorii antifrauda, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, petenta nu a putut oferi suficiente argumente si informații care sa confirme faptul ca achizițiile efectuate de la D SRL sunt operațiuni licite. Astfel, au stabilit că, in relația comercială cu petenta X SRL, societatea furnizoare D SRL a funcționat ca o societate interpusă fictiv pe posibile lanțuri de tranzacționare si a furnizat în fapt doar documente justificative (facturi, contracte comerciale), fără ca operațiunile înscrise in acestea sa aibă substanța reală", beneficiarul final fiind societatea afiliata WPR SRL, in condițiile in care, aparatura de laborator a fost facturata de societatea X SRL către WPR SRL.

În drept, art. 11 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada verificată, prevede că:

“ ART. 11

(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 ”

Pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(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.”

Potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2008 – 03.08.2010:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative vigoare.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„(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;”

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

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Conform prevederilor menționate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la baza documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunilor. Per a contrario cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

Conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea

acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 din legea fiscală.

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

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții aceasta urmând să obțină un bun/să i se livreze care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri dacă deține o factură în original completată cu toate datele cerute de formular și dacă justifică cu documente că achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din documentele aflate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține că X SRL a efectuat achiziții constând în aparatură de laborator de la furnizorul D SRL, iar în urma controalelor încrucișate efectuate la furnizorul D SRL a reieșit că acesta nu se afla la sediul social declarat și ca a funcționat ca o societate interpusă fictiv pe posibile lanțuri de tranzacționare și a furnizat în fapt doar documente justificative (facturi, contracte comerciale), fără ca operațiunile înscrise în acestea să aibă substanța reală, beneficiarul final fiind societatea afiliată petentei WPR SRL, în condițiile în care, aparatura de laborator a fost facturată de petenta X SRL către WPR SRL.

Deoarece nu s-a putut stabili veridicitatea documentelor în baza cărora societatea și-a dedus cheltuielile și TVA aferentă acestor achiziții organul de inspecție fiscală nu a acordat deductibilitate pentru aceste cheltuieli și a respins dreptul de deducere.

În materia TVA, este aplicabilă jurisprudența europeană prezentată în cazul C-225/02 Halifax&Others conform căreia în situația în care, în urma investigațiilor fiscale, se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv.

Totodată, având în vedere Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.5679/2013 factura fiscală nu reprezintă un document justificativ care să ateste dreptul de deducere a TVA dacă acestea nu dovedesc condiția legală de proveniență în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.145 alin.(2) lit. a), art.146 alin.(1) lit. a) și art.155 alin.(5) lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește calculul impozitului pe profit se reține că prin includerea în circuitul de aprovizionare a mărfurilor unei societăți cu comportament fiscal neadecvat care nu a declarat sediu real la organele fiscale și nu a plătit la bugetul general consolidat TVA și impozit pe profit, facturile emise nu au calitatea de document justificativ.

Având în vedere că nu s-a putut verifica realitatea achizițiilor înscrise pe facturile prezentate de X SRL organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că acestea au fost efectuate doar în scop fiscal, fara a avea conținut economic, nefiind în fapt dovedita proveniența legala a acestor bunuri, facturile în baza cărora au fost achiziționate nefiind documente justificative de la furnizori reali.

Forța probantă a documentelor justificative nu constă numai în prezentarea unor facturi emise de o societate comercială, ci trebuie avute în vedere și celelalte acte doveditoare, pentru care există obligativitatea luării în considerare la stabilirea bazelor de impunere în calculul impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Chiar dacă bunurile se afla în gestiunea beneficiarului final WPR SRL (societate afiliată), o operațiune reală implică cunoașterea celor două părți care participă la efectuarea acesteia, nu doar a unei singure părți beneficiarul. Ori așa cum s-a arătat în cele ce preced, nu se cunosc adevăratele societăți comerciale furnizoare, deci nu se poate afirma că acestea sunt persoane impozabile plătitoare de TVA. Implicațiile fiscale privind nedeductibilitatea cheltuielilor care nu au la baza documente justificative se stabilesc în sarcina X SRL, care a înregistrat cheltuielile cu aceste aparaturi de laborator (la descărcarea din gestiune).

În mod eronat petenta susține că a fost dublu impozitată, prima dată prin impozitarea veniturilor obținute declarate, iar a doua oară prin impozitarea cheltuielilor, urmare a tratării acestora drept cheltuieli nedeductibile. În fapt, organele de inspecție fiscală, prin anularea ca deductibilă a cheltuielilor cu aparatura de laborator vândută la WPR SRL au impozitat doar suma veniturilor rezultate din tranzacție (bunurile existând în realitate, dar nefiind dovedita proveniența licită și furnizorul real al acestora). Din punct de vedere fiscal, s-a stabilit impozit pe profit asupra veniturilor obținute și nu doar asupra adaosului înregistrat de petenta (în suma de xxx lei), scopul evident al petentei fiind cel de creștere a indicatorilor înscrși în bilanțul contabil (cifra de afaceri) prezentați băncilor, aspect subliniat de către organele de inspecție fiscală în actul de impunere. Prin urmare, s-a demonstrat că operațiunea de cumpărare și ulterior de vânzare a bunurilor (aparatura de laborator) nu are conținut economic real, în condițiile în care, într-o relație independentă cu un client (altul decât persoana juridică afiliată WPR SRL) nu s-ar justifica obținerea unui profit de xxx lei, la o tranzacție de xxx lei, adică o marja de profit de 0,0001 %, rezultând astfel cu puterea evidenței intenția de a se crea artificial

imaginea unei tranzacții licite, în care furnizorii, în fapt sunt persoane care doar se ocupa de furnizarea de facturi.

Potrivit art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicata:

„(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 art.1 din OMFP Nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată:

“(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.”

Totodată, conform prevederilor pct.2 și pct.3 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile prevăzute în OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile:

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

- denumirea documentului;

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

- numărul documentului și data întocmirii acestuia;

[...]

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

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

Conform prevederilor mai sus citate, se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să cuprindă elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, respectiv unul din elementele principale fiind codul unic de înregistrare al societății comerciale.

Pe cale de consecință, în condițiile în care, din verificările efectuate s-a constatat că una din părți respectiv societatea D SRL figurează fictiv ca participând la respectivele tranzacții, documentele emise de acest furnizor își pierd caracterul de document "justificativ" în sensul art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată.

Prin urmare susținerile petentei că documentele justificative deținute furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale nu sunt întemeiate, în condițiile în care, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că nu s-a putut determina proveniența bunurilor de la contribuabilul înscris în facturi, astfel ca acestea nu pot îndeplini calitatea de documente justificative. Contrar susținerilor din contestația formulată efectuarea de înregistrări în evidența contabilă poate fi efectuată numai în baza unor documente justificative și acestea angajează răspunderea celor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate. D SRL ca societate comercială specializată în diverse activități de comerț, care, fără îndoială, a efectuat astfel de activități și în perioada anterioară sau ulterioară controlului, cunoștea exigențele unor astfel de operațiuni și formalitățile legale ce trebuie îndeplinite pentru consumarea lor, astfel încât există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor, fapt ce a determinat aplicarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor legale fiscale.

Definiția operațiunilor fictive cuprinsă în Decizia nr.272/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție precizează că, în conformitate cu prevederile art.2 lit. f) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, **operațiunile fictive constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ.**

Organul de soluționare a contestației în acord cu jurisprudența europeană și națională consideră că atât deductibilitatea cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil, cât și a dreptului de deducere a TVA nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor dintre contestatară și furnizorul său fapt care nu a putut fi probat, în speță, întrucât furnizorul petentei, potrivit precizărilor organelor de inspecție

fiscală nu a fost găsit la sediul social în vederea efectuării de controale încrucișate, respectiv nu și-a îndeplinit obligațiile privind întocmirea și depunerea declarațiilor cu caracter fiscal, plata obligațiilor fiscale, deținerea legală a unei locații unde să funcționeze, identificarea reprezentanților legali, respectarea obligațiilor de colaborare cu organele fiscale și deci nu s-a putut face dovada plății impozitelor și taxelor aferente acestor operațiuni.

Față de starea de fapt constatată cu ocazia verificărilor efectuate, organul de soluționare a contestației reține că petenta nu a prezentat în susținerea cauzei documentele justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să probeze faptul că tranzacțiile evidențiate în contabilitate reflectă realitatea, respectiv că achizițiile nu au fost efectuate în scopul obținerii de avantaje fiscale prin neplata la bugetul general consolidat a obligațiilor cu titlu de impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată în cuantum datorat, cu atât mai mult cu cât, din verificările efectuate s-a constatat faptul că, nu s-au identificat plăți din contul petentei X SRL către furnizorul D SRL, iar petenta a vândut respectivele echipamente de laborator către WPR SRL (societate cu care se afla în relații de afiliere), aplicând un adaos infim raportat la prețul de achiziție, respectiv, achiziționează aparatura de laborator în suma totală de xxxx lei și o revinde cu suma de xxxxx lei, rezultând un profit obținut în cuantum de xxxx lei.

În ceea ce privește sarcina probei, se reține că în speță sunt incidente prevederile art. 73 alin. (1) și (2) coroborate cu art. 7 alin. (3), art. 55 și art. 57 alin(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul 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 decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

ART. 7 - Rolul activ

(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 ale fiecărui caz în parte.

ART. 55 - Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

ART. 57

Comunicarea informațiilor între organele fiscale.

Dacă într-o procedură de administrare se constată fapte care prezintă importanță pentru alte raporturi juridice fiscale, organele fiscale își vor comunica reciproc informațiile deținute.”

Astfel, potrivit prevederilor art. 7 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au dreptul, să examineze din oficiu starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile, indiferent de mediul de stocare, și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, precum și să identifice și să aibă în vedere toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz. Totodată în baza prevederilor art. 73 alin. (2) din același act normativ, organele de inspecție fiscală au obligația motivării deciziei de impunere pe baza de probelor furnizate de contribuabil, de terți sau a constatărilor proprii.

Pe de altă parte contribuabilul are obligația de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și la oricare cerere adresată organului fiscal.

Astfel, inspecția fiscală efectuată la societatea X SRL a avut în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice relevante pentru impunere, în conformitate cu prevederile art. 118 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează următoarele :

„Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ” prin administrarea mijloacelor de proba legale (controale încrucișate efectuate de organele de control din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală Deva și controalele inopinate efectuate la furnizorul D SRL), fiind demonstră, starea de fapt constatată în legătură cu operațiuni pentru care furnizorul a avut un comportament fiscal neadecvat.

Prin urmare, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au analizat conținutul economic al operațiunilor și au reconsiderat dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată care este în strânsă legătură cu condițiile ce trebuie îndeplinite pentru exigibilitatea TVA.

În acest sens, trebuie precizat că Jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA.

Astfel, în Hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat faptul că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragraful 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 (paragraful 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-și stabilească acest drept (paragraful 29 din aceeași hotărâre). La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI a (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 o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv, pe baza faptului ca aceste deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Așadar, din jurisprudența comunitară reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activității economice care dau drept de deducere, iar operațiunile pentru care se solicită deducerea să fie reale și legale, simpla prezentare de către contribuabili a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către aceștia.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară,

care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care și principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv, legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar operațiunile să fie reale, în caz contrar, conform prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, autoritatea fiscală poate să nu ia în considerare tranzacția.

Având în vedere dispozițiile legale citate în cuprinsul deciziei, se reține că autoritățile fiscale au dreptul și totodată obligația de a efectua controale asupra societăților partenere în lanțul comercial, în acest sens fiind obligate să verifice toate informațiile și documentele posibile, pentru a detecta existența unor nereguli cu influență asupra modului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și, în funcție de caz, să aplice sancțiunile potrivite. Prin urmare, doar existența facturilor respective nu constituie motivația legală cu care societatea să poată justifica dreptul de deducere a T.V.A.

În același sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. 5679/2013, într-o speță similară, în care furnizorii înscrși pe facturi nu au declarat operațiunile și nu au depus deconturi de TVA, taxa nefiind colectată la bugetul de stat, arătând:

"Se reține de către Înalta Curte că notele de intrare/recepție nu pot fi avute în vedere pentru deducerea cheltuielilor și TVA, întrucât acestea dovedesc doar intrarea în gestiune a mărfurilor nu și proveniența acestora."

Caracterul rezonabil al asigurării colectării corecte a TVA-ului, impus de dreptul Uniunii a fost reținut și de C.J.U.E. recent, în Hotărârea preliminară adoptată la 19.10.2017 în cauza C-101/16, SC Paper Consult SRL, în interpretarea dispozițiilor Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28.11.2016 privind sistemul comun al TVA, constatându-se că prin obligarea persoanei impozabile să efectueze această verificare, „legislația națională urmărește un obiectiv care este legitim și chiar impus de dreptul Uniunii, și anume acela de a asigura colectarea corectă a TVA-ului și de a evita fraudă."

Este de observat totodată că petenta nu s-a prevalat în speță de argumente potrivit cărora furnizorul ar fi achitat TVA încasată în cadrul raporturilor contractuale angajate cu aceasta, în baza facturilor emise, astfel încât nu pot fi considerate ca fiind îndeplinite de către petentă a condițiilor de exercitarea a dreptului de deducere a TVA.

Or, petenta nu a dovedit în cauză că ar fi depus minime diligente pentru a verifica dacă sunt îndeplinite condițiile de fond și de formă prevăzute de lege pentru deducerea TVA, ori pentru a se asigura că nu este implicată într-o fraudă comisă de partenerii contractuali, astfel încât în mod corect și legal organele de inspecție fiscală i-au refuzat dreptul de deducere a TVA aferent acestor operațiuni.

În această privință este de reținut însă că documentele la care face referire petenta (facturile înregistrate de aceasta în evidența contabilă și operativă, faptul că bunurile în legătură cu care s-a solicitat exercitarea dreptului de deducere au fost ulterior vândute, confirmându-se astfel trasabilitatea acestora) sunt de natură să dovedească eventual realitatea operațiunii economice la care se face referire, dar nu sunt suficiente pentru a se reține dreptul de deducere. Astfel cum rezultă din jurisprudența CJUE, dreptul de deducere a TVA poate fi refuzat în măsura în care, pe baza unor elemente obiective, se poate reține că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul facturii emise pentru plata serviciilor prestate sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații (a se vedea hotărârea preliminară din cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, Mahageben și David).

Petenta nu a invocat și nici nu a dovedit că elementele de fapt reținute în raportul de inspecție fiscală, pe baza cărora s-a considerat că petenta ar fi putut să fie implicată într-o fraudă fiscală comisă de furnizor nu subzistă.

Fata de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „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”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achizițiile de la furnizorul D SRL în sumă de xxxxxx lei, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de xxxxx lei.

3. Referitor la capetele de cerere privind impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor cu achizițiile de piese de schimb și reparații pentru mijloacele de transport închiriate către TTI în suma de xxxxxx lei (pentru anul 2015) și în sumă de xxxxx lei (pentru anul 2016), precum și TVA aferenta în sumă de xxxxx lei (pct.4 din contestație),

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra caracterului deductibil la determinarea masei profitului impozabil a cheltuielilor cu piesele de schimb și reparațiile auto aferente unor mijloacele de transport închiriate, precum și a dreptului de deducere a TVA în sumă de xxxx lei aferentă acestora, în condițiile în care documentele prezentate de petentă nu justifică necesitatea prestării serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, petenta a înregistrat, în perioada ianuarie 2015 - august 2015, cheltuieli deductibile la determinarea masei impozabile a profitului în sumă de xxxx lei și în suma de xxxxx lei aferentă perioadei ianuarie 2016 reprezentând achiziții de piese auto și reparații pentru mijloacele de transport închiriate către TTI SRL.

Totodată, petenta a înregistrat, în luna mai 2015, cheltuieli deductibile la determinarea masei impozabile a profitului, în suma de xxxx lei, reprezentând cheltuieli cu servicii repunere pe sosea pentru autocamion închiriat societății TTI SRL.

Pentru cheltuielile cu piesele auto și prestările de servicii de reparații, precum și serviciile repunere camion pe sosea, petenta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în suma de xxxx lei.

În drept, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

“(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.”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține faptul că 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.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, prevede:

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

a) operațiuni taxabile;” iar la art. 146 alin. 1 lit. a se precizează:

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

a) *pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;*"

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă, **dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

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

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA 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. Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese ca in perioada in care petenta a achiziționat cheltuieli cu piesele auto si prestările de servicii de reparații, precum și servicii repunere camion pe sosea, pentru care pretinde deductibile la determinarea masei impozabile a profitului și exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent, mijloacele de transport, in legătură cu care au fost efectuate aceste cheltuieli, erau închiriate la societatea TTI SRL, respectiv la TPS SRL (in anul 2016), in baza contractelor nr.1/20.01.2015 (cu TTI SRL) si nr...../06.11.2015 (cu TPS SRL), ambele contracte având stipulate expres la punctul B in ceea ce privește obligațiile sublocatarului, faptul ca : „ *sublocatarul are obligația sa suporte toate cheltuielile pe care le implica folosința bunului, inclusiv reviziile si reparațiile curente ale acestuia, fara a avea dreptul de a cere restituirea acestor sume* ”.

În condițiile in care mijloacele fixe în legătura cu care au fost efectuate cheltuielile înregistrate de petenta in evidenta sa contabila cad,

conform prevederilor contractuale, în sarcina sublocatarului și nu în sarcina proprietarului, nu pot fi considerate cheltuielile, în sumă totală de 15.954 lei (an 2015), respectiv în sumă de xxxxx lei (an 2016), deductibile la determinarea masei impozabile a profitului, deoarece nu s-a demonstrat cu mijloace de probă reglementate de Codul de procedura fiscală ca acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile ale societății X S.R.L, fiind încălcate prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv, prevederile art. 25, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, pentru TVA în suma totală de xxxxx lei (xxxx lei aferent anului 2015 și xxxxx lei aferent anului 2016) nu s-a justificat efectuarea acestor achiziții pentru operațiunile taxabile ale societății X S.R.L, astfel prin deducerea **TVA în suma totală de xxxxxx lei**, fiind încălcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv, prevederile art.297, alin.(4), lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

Motivațiile petentei că realizează venituri din transport/închiriere de bunuri mobile, nu subsistă, în condițiile în care așa cum s-a constatat cu ocazia verificării efectuate, piesele de schimb și serviciile de reparații, precum și serviciile de repunere pe șosea autocamion s-au efectuat pentru mijloace de transport închiriate societăților TTI SRL, respectiv TSP SRL, iar conform prevederilor stipulate în contractele de închiriere, obligația suportării cheltuielilor de această natură cad în sarcina chiriașului, adică a societăților TTI SRL, respectiv TSP SRL și nu a petentei în calitate de proprietar.

Prin urmare, în condițiile în care petenta nu a înțeles, ca în susținerea contestației să depună vreun document justificativ/înscris care să justifice că prestările de servicii și bunurile achiziționate, sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, și prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea, pentru aceste capete de cerere contestația nu este întemeiată.

4. Referitor la capetele de cerere privind impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor cu serviciile stomatologice în suma de xxxxxx lei pentru anul 2015 și în sumă de xxxxx lei pentru anul 2016 (pct.5 din contestație) înregistrate în evidența contabilă a petentei ca și cheltuieli de protocol

Cauza supusa soluționării este dacă serviciile stomatologice achiziționate de la un furnizor pot fi considerate cheltuieli de protocol deductibile limitat la calculul profitului impozabil, în condițiile în care petenta

nu a prezentat dovezi ca acestea sunt de mica valoare si pot fi acordate in mod obișnuit sub forma de cadouri in cadrul acțiunilor de protocol.

În fapt, petenta a înregistrat, cheltuieli deductibile la determinarea masei impozabile a profitului în sumă totală de xxxx lei (in anul 2015) și in sumă de xxxxxxlei (an 2016) reprezentând servicii stomatologice considerate drept cheltuieli de protocol.

În drept, potrivit art. 19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare aplicabil in anul 2015:

*"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 in scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.***

(...)

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:

a) cheltuielile de protocol in limita unei cote de 2% aplicata asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol si cheltuielile cu impozitul pe profit".

De asemenea, se retine faptul ca la pct. 39 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului III din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările si completările ulterioare, cheltuielile de protocol sunt considerate drept "**cheltuieli ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații si mese partenerilor de afaceri, efectuate in scopul afacerii**", iar la art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal se reglementează valoarea acestora, respectiv "**acordarea de bunuri de mica valoare, in mod gratuit, in cadrul acțiunilor de [...] protocol/reprezentare**".

Totodată, potrivit art. 25 alin.1 si alin. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal aplicabila in anul 2016:

„ 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.

(...)

(3) *Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

a) *cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol. în cadrul cheltuielilor de protocol se includ și cheltuielile înregistrate cu taxa pe valoarea adăugată colectată potrivit prevederilor titlului VII, pentru cadourile oferite de contribuabil, cu valoare mai mare de 100 lei;”*

Față de prevederile legale mai sus citate, se reține că, **pentru a fi considerate drept cheltuieli de protocol deductibile limitat la calculul profitului impozabil, acestea trebuie să se refere la cadouri, tratații și mese de mica valoare, acordate partenerilor de afaceri ai contribuabilului, astfel încât acestea să aibă legătura cu activitatea contribuabilului și, implicit, cu veniturile ce urmează să fi obținute în urma acțiunilor de protocol.**

În speța, deși petenta susține înregistrarea corectă în evidența sa contabilă a cheltuielilor stomatologice și a celor cu îmbrăcămintea ca și cheltuieli de protocol, nu prezintă nici organelor de inspecție fiscală și nici în motivarea contestației documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedura fiscală din care să rezulte că acestea referă la cadouri, tratații și mese de mica valoare, acordate partenerilor săi de afaceri și că acestea au fost acordate în mod obișnuit în cadrul activităților de protocol, cu atât mai mult cu cât potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, beneficiara acestor servicii a fost D-na TM în calitate de împuternicit al administratorului și nu partenerii de afaceri ai petentei.

Prin urmare, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu se încadrează în categoria cheltuielilor de protocol și au reîncadrat cheltuielile drept cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil în lipsa dovezilor privind utilizarea serviciilor în scopul realizării de venituri impozabile.

În consecință, având în vedere cele anterior prezentate, se reține că, X SRL nu a prezentat dovezi din care să reiasă că serviciile achiziționate sunt de mica valoare ce pot fi acordate în mod obișnuit sub forma de cadouri în cadrul acțiunilor de protocol și că acestea sunt efectuate în scopul realizării propriilor venituri impozabile, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere.

5. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent veniturilor suplimentare stabilite în baza contractului nr./06.11.2015 aferente lunii decembrie 2015 în sumă totală de XXXX lei și aferente lunii ianuarie în suma totală de xxxxxlei, precum și TVA

colectată suplimentar aferentă perioadei 01.12.2015 - 31.01.2016 în sumă totală de xxxxxx lei (pct. 6 din contestație), Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită a se pronunța dacă petenta avea obligația să înregistreze în evidența contabilă venituri din închiriere de bunuri mobile in baza contractului de închiriere încheiat cu TPS SRL în condițiile în care din documentele petentei a rezultat că aceasta a achiziționat in aceeași perioada servicii de transport de la aceeași societate, prestate cu o parte din mijloacele de transport închiriate de petentă către TPS SRL.

În fapt, din verificarea efectuată s-a constatat că, între societatea X SRL, in calitate de locator si TPS SRL (persoana afiliata cu societatea verificata), in calitate de sublocatar s-a incheiat Contractul de închiriere nr./06.11.2015, având ca obiect al contractului punerea la dispoziția sublocatarului spre folosința a unui nr. de 6 autotractoare marca DAF, 8 semiremorci cisterna si 2 semiremorci basculanta pe o perioada contractuala cuprinsă între 06.11.2015 - 31.12.2017, în cuprinsul contractului nefacându-se referire la o valoare totala a contractului. Prin actul adițional nr./02.12.2015 la contractul de închiriere nr.367/06.11.2015 cele doua societăți au convenit de comun acord ca : " in cazul in care SC TPS SRL, in calitate de SUBLOCATAR va folosi doar o parte din bunurile - autotractoarele si semiremorcile - care fac obiectul contractului de inchiriere nr./06.11.2015, X SRL in calitate de LOCATAR, va factura chiria doar pentru numărul de bunuri - autotractoare si semiremorci - utilizate, in conformitate cu centralizatorul de curse".

Verificând documente puse la dispoziție de către petentă, s-a constatat ca, in perioada 06.11.2015-31.10.2016 (de valabilitate a contractului), societatea X SRL nu facturează chirie către TPS SRL., dar, in perioada decembrie 2015 - ianuarie 2016, achiziționează servicii de transport de la TPS SRL, in baza următoarelor facturi: factura nr./31.12.2015, in valoare de xxxxxx3 lei(fara TVA), respectiv factura nr./29.01.2016, in valoare de xxxxxxxxlei (fara TVA), având înscrisa mențiunea , " prestări servicii transport luna 12/2015, respectiv, luna ianuarie 2016, cf. contract nr./06.11.2015", servicii prestate tocmai cu mașinile închiriate de petentă către TPS SRL.

Astfel, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale a X S.R.L., în temeiul art. 113, alin. (2), lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au fost solicitate in timpul împluternicitului administratorului societății d-na Tulcan Marinela explicații scrise (Anexa nr. 12 la Raportul de inspecție fiscală) referitoare la contractul de subînchiriere nr./06.11.2015, respectiv dacă, aferent contractului, s-a facturat chirie in perioada verificata si care a fost cuantumul chiriei percepute, având in vedere ca in cuprinsul

contractului nu s-a menționat acest aspect, împuternicitul administratorului petentei declarand în Nota explicativă (Anexa nr. 12 la RIF) că : " nu s-a facturat chirie".

Având în vedere faptul ca între cele doua societăți au existat relații de afiliere, existând posibilitatea verificării în contabilitatea TPS SRL a documentelor justificative aferente perioadei verificate, cu privire la serviciile prestate, s-au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, centralizatorul de curse aferent lunilor decembrie 2015 și ianuarie 2016 și foi de parcurs aferente transporturilor efectuate. Din verificarea acestor documente a rezultat faptul ca în lunile decembrie 2015 și ianuarie 2016 societatea TPS SRL a utilizat doar un număr de 4 mijloace de transport, respectiv, autotractor cu semiremorca cisterna și autotractor cu semiremorca cisterna

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare , care precizează:

*"(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."*

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între **veniturile realizate din orice sursă** și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, **dintr-un an fiscal**, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, date în explicitarea prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

"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."

De asemenea, potrivit principiului contabilității de angajamente pct.53 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802 /2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

“ 53.(1) **Principiul contabilității de angajamente. Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc** (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) **și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.**

(2) Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.).

(3) Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli. ”

Iar potrivit pct.433, secțiunea a 4.15 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014:

“ 433. - Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.”

Prin urmare, la calculul profitului impozabil se vor lua în calcul **toate veniturile** și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține cont de data încasării sumelor sau a efectuării plăților, iar suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată **printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului.**

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.268 alin. 1 și art. 271 alin. 1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal aplicabil începând cu data de 01.01.2016

“ ART. 268 - Operațiuni impozabile

(1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul [art. 270](#) - [272](#) , constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată; [Norme metodologice](#)

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile [art. 275](#) și [278](#)

c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la [art. 269](#) alin. (1), acționând ca atare;*

d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la [art. 269](#) alin. (2)."*

ART. 271

Prestarea de servicii

" (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la [art. 270](#) "

Potrivit documentelor existente la dosarul cauzei reiese că, societatea X SRL, în calitate de locator și TPS SRL (persoana afiliată cu societatea petentă), în calitate de sublocatar a încheiat Contractul de închiriere nr./06.11.2015, având ca obiect al contractului punerea la dispoziția sublocatarului spre folosința a unui număr de 6 autotractoare marca DAF, 8 semiremorci cisterna și 2 semiremorci basculantă pe o perioadă contractuală cuprinsă între 06.11.2015 - 31.12.2017, în cuprinsul contractului nefăcându-se referire la o valoare totală a contractului.

Prin actul adițional nr./02.12.2015 la contractul de închiriere nr...../06.11.2015 cele două societăți au convenit de comun acord ca : "*în cazul în care SC TPS SRL, în calitate de SUBLOCATAR va folosi doar o parte din bunurile - autotractoarele și semiremorcile - care fac obiectul contractului de închiriere nr.06.11.2015, SC X SRL în calitate de LOCATAR, va factura chiria doar pentru numărul de bunuri - autotractoare și semiremorci - utilizate, în conformitate cu centralizatorul de curse"*.

Conform centralizatorului de curse aferent lunilor decembrie 2015 și ianuarie 2016 și a foilor de parcurs aferente transporturilor efectuate, prezentate cu ocazia verificărilor efectuate, rezultă că în luna decembrie 2015 și ianuarie 2016, TPS SRL a prestat servicii de transport către petentă cu o parte din mijloacele de transport închiriate de la petentă în baza contractului de închiriere nr./06.11.2015, respectiv cu un număr de 4 mijloace de transport autotractor cu semiremorca cisterna și autotractorSV cu semiremorca cisterna

Cu toate acestea, din documentele existente la dosarul cauzei, reiese că X SRL nu a înregistrat, în evidența contabilă aferentă lunilor decembrie 2015 și ianuarie 2016, venituri din închirieri mijloace de transport în baza contractului de închiriere nr...../06.11.2015 încheiat cu societatea TPS SRL, deși, a înregistrat în evidența sa contabilă aferentă lunilor decembrie 2015 și ianuarie 2016 **cheltuieli cu servicii transport de la TPS SRL** în baza facturilor nr./31.12.2015, în valoare de xxxxxx lei (fără TVA), respectiv factura nr./29.01.2016, în valoare de xxxxxx lei (fără TVA), având înscrisă mențiunea "prestări servicii transport luna 12/2015, respectiv, luna ianuarie 2016, cf. contract nr./06.11.2015",

servicii prestate, conform centralizatorului de curse aferent lunilor decembrie 2015 și ianuarie 2016 și a foilor de parcurs aferente transporturilor efectuate, tocmai cu mașinile închiriate de petentă către TPS SRL.

Contrar susținerilor din contestația formulată și în concordanță cu clauzele contractuale și a actului adițional, în baza centralizatorului de curse aferent lunilor decembrie 2015 și ianuarie 2016 și a foilor de parcurs aferente transporturilor efectuate, petenta avea obligația să factureze sublocatorului, chiria pentru folosirea mijloacelor de transport în baza contractului de închiriere nr. /06.11.2015, respectiv pentru un număr de 4 mijloace de transport: autotractor cu semiremorca cisterna și autotractor cu semiremorca cisterna utilizate de TPS SRL pentru prestarea serviciilor de transport facturate petentei în perioada decembrie 2015 – ianuarie 2016.

Alegațiile petentei în legătura cu veniturile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală care, în opinia sa, sunt nereale și nu au la baza documente justificative care să probeze corectitudinea estimării, nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care, pe de-o parte, în contractul și actul adițional încheiat, părțile NU au stabilit, în concret, prețul serviciului de închiriere pentru fiecare mijloc de transport în parte, iar pe de altă parte petenta nu a depus la dosarul cauzei alte acte adiționale prin care părțile contractuale să fi convenit prețul chiriei sau orice alte mijloace de proba reglementate de Codul de Procedura fiscală din care să rezulte o altă stare de fapt decât cea constatată de organele de inspecție cu privire la preț.

Având în vedere faptul că petenta nu a emis facturi în lunile decembrie 2015 și ianuarie 2016, conform prevederilor contractuale și a actului adițional pentru mijloacele de transport închiriate, precum și faptul că nici în contract și nici în actul adițional **nu se fac mențiuni clare cu privire la valoarea chiriei pe fiecare mijloc de transport închiriat**, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au determinat impozitul pe profit aferent veniturilor impozabile realizate de X SRL ca urmare a operațiunilor de închiriere, determinarea acestora fiind efectuată de organele de inspecție fiscală prin estimare, conform prevederilor art. 106 Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: “ (1) *Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.*”

La stabilirea valorii pe care X SRL ar fi trebuit să o factureze în baza contractului de închiriere nr. /06.11.2015, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au luat în calcul valoarea chiriei stabilită prin actul adițional nr. /01.07.2015 la contractul nr. /20.01.2015 încheiat cu TTI

SRL, care se refera la aceleași mijloace de transport pe care X SRL le-a inchiriat ulterior către TPS SRL, respectiv suma de xxxxx euro + TVA. Astfel organele de inspecție fiscală au calculat valoarea chiriei care ar fi trebuit facturată către TPS SRL, astfel:

Pentru luna decembrie 2015:

- xxxx euro : 16 (mijloace de transport conform contract) = xxxxxeuro
- xxxxxx euro x 4 (mijloace de transport inchiriate in perioada dec. 2015 - ianuarie 2016) = xxxxxxxx euro/luna

- xxxxxxxx euro x xxxxxx(curs euro la 31.12.2015)=xxxxx lei

TVA xxxxx lei x 24%= **xxxxx lei**

Pentru luna ianuarie 2016:

- xxxx euro : 16(mijloace de transport conform contract) = xxxx euro
- 1.265,63euro x 4 (mijloace de transport inchiriate in perioada dec.2015 – ianuarie 2016) = xxxxx euro/luna

- xxxxxxxx euro x xxxxxx (curs euro la 31.01.2016) = xxx952 lei

TVA xxxxx lei x24%= **xxxxlei**

Deoarece petenta nu a colectat TVA aferentă veniturilor neinregistrate, petenta a încălcat prevederile art. 126, alin. 1, art. 129, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 268, alin. 1, art. 271, alin. 1 din Legea nr. 227/2015. motiv pentru care, in mod corect si legal au organele de control au stabilit **TVA suplimentară în sumă de xxxxx lei** aferentă lunilor decembrie 2015 și ianuarie 2016.

Având în vedere că petenta nu dovedește printr-un probatoriu adecvat, că prețul chiriei a fost stabilit prin contract sau acte adiționale încheiate în mod valabil între părțile semnatare, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au luat în calcul la stabilirea suplimentară a veniturilor din chirii, valoarea chiriei stabilita prin actul adițional nr. .../01.07.2015 la contractul nr. 1/20.01.2015 încheiat cu TTI SRL, care se refera la aceleași mijloace de transport pe care X SRL le-a închiriat ulterior către TPS SRL, respectiv suma de xxx euro + TVA.

Prezentarea de către reprezentantul X SRL, a facturii nr. 216, emisa către TPS SRL, reprezentând "chirie conform contract nr./06.11.2015", nu are relevanță in cauza dedusă judecătii, in condițiile în care, aceasta a fost emisa ulterior perioadei supuse inspecției fiscale, respectiv in data de 07.09.2017.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală **au stabilit venituri suplimentare în sumă de xxxxx lei** și în mod legal au majorat baza impozabilă a profitului impozabil cu această sumă si **au colectat TVA suplimentară în sumă de xxxx lei** aferentă lunilor decembrie 2015 și ianuarie 2016,

6. Referitor la capătul de cerere privind recunoaștera ca și venit impozabil a sumei de xxxxxx lei reprezentând datoria prescrisă față

de societatea TB SRL urmare radierii acesteia (punctul 8 din contestație), se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au asimilat veniturilor impozabile valoarea datoriei neachitate, în sumă de xxxxxx lei, față de furnizorul TB 2000 SRL, radiat în anul 2015 și pentru care a intervenit termenul de prescripție al datoriilor, de trei ani, în condițiile în care argumentele aduse de către petentă nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că, urmare verificărilor efectuate, la data efectuării inspecției fiscale, valoarea efectelor comerciale de plata (datoriilor) ale X SRL la ordinul TB SRL aferent tranzacțiilor cu cabluri electrice derulate în cursul lunii septembrie 2009 au fost în suma totală de xxxxx lei, suma reflectată în evidenta contabilă a X SRL în contul 403 " efecte de plătit", iar X SRL nu a justificat ca au fost întreprinse toate demersurile legale pentru decontarea datoriilor fata de TB 2000 SRL, iar emiterea unor bilete la ordin în septembrie 2009 cu scadența în octombrie 2012, după 3 ani de zile, pentru valoarea totală de xxxx lei, a creat suspiciuni asupra scopului economic al tranzacțiilor și buneii intenții în derularea acestora.

Prin urmare, din analiza datelor și informațiilor furnizate de aplicația fiscnet.ro cu privire la TB SRL, creditorul petentei, a rezultat faptul că societatea a făcut obiectul unei inspecții fiscale generale efectuate de DGFP Teleorman, încheindu-se în acest sens Raportul de inspecție fiscală nr. /18.03.2013, din cuprinsul acestuia rezultând faptul că " (...) prin Sentința civilă nr. din 16 martie 2015 pronunțată de Tribunalul Teleorman, Secția Civilă, în Dosar nr. /2013 a fost admisă cererea administratorului judiciar BNP Consult SPRL, cu sediul în Craiova (...) În temeiul art. 131 din Legea nr. 85/2006 s-a dispun închiderea procedurii falimentului debitorului SC TB 2000 SRL și radierea societății din evidentele Oficiului Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Teleorman ".

Urmare a radierii TB SRL (la data de 16.03.2015), organele de inspecție fiscală au stabilit că, petenta avea obligația înregistrării datoriilor anulate în valoare de xxxxx lei în cadrul veniturilor din exploatare, în conf. cu prevederile pct. 435, alin. (1), lit. e) din Anexa Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, respectiv includerii acestora în cadrul veniturilor impozabile la calculul impozitului pe profit în conformitate cu prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât acestea(datoriile

anulate) nu se încadrează în excepțiile prevăzute de art. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată petenta susține obligația sa de a efectua inventarierea anuală și de a recunoaște această datorie, prescrisă și devenită venit impozabil, în luna decembrie 2015 și nu în luna martie 2015.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 19 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct. 12 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

„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.”

Norme metodologice

„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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile, și că, la stabilirea profitului impozabil, se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor. Legiuitorul mai prevede că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil se înregistrează în contabilitate potrivit reglementărilor contabile.

Întrucât aria de cuprindere a veniturilor este foarte variată, legiuitorul a înțeles să reglementeze în cuprinsul art. 20 din Codul Fiscal, veniturile neimpozabile, așa încât veniturile care nu sunt incluse la acest capitol sunt venituri impozabile.

„Art. 20 Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

a) dividendele primite de la o persoană juridică română sau de la o persoană juridică străină plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului pe profit, situată într-un stat terț, astfel cum acesta este

definit la art. 20¹ alin. (3) lit. c), cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă persoana juridică română care primește dividendele deține, la persoana juridică română sau la persoana juridică străină din statul terț, la data înregistrării acestora potrivit reglementărilor contabile, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an, minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice care distribuie dividende;

b) diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la

persoanele juridice la care se dețin titluri de participare. Acestea sunt impozabile la data cesionării, transmiterii cu titlu gratuit, retragerii capitalului social sau lichidării persoanei juridice la care se dețin titlurile de participare, cu excepția celor aferente titlurilor de participare pentru care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la lit. e) și h);

c) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile reprezentând anularea rezervei înregistrate ca urmare a participării în natură la capitalul altor persoane juridice;

d) veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative;

e) veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o

persoană juridică română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă la data vânzării/cesionării inclusiv contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare. Nu intră sub incidența acestor prevederi veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română de o persoană juridică rezidentă într-un stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri;

f) veniturile din impozitul pe profit amânat determinat și înregistrat de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;

g) veniturile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare/activelor biologice, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară. Aceste sume sunt impozabile concomitent cu

deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor investiții imobiliare/active biologice, după caz;

h) veniturile din lichidarea unei alte persoane juridice române sau unei persoane juridice străine situate într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă la data începerii operațiunii de lichidare, potrivit legii, contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de 1 an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice supuse operațiunii de lichidare.”

Rezultă astfel că sumele de bani care provin din creanțe prescrise nu sunt enumerate la categoria veniturilor neimpozabile, ceea ce conduce la concluzia că datoriile comerciale pentru care s-a împlinit termenul de prescripție constituie, pentru un comerciant, venituri supuse impozitării.

Referitor la prescripția extinctivă, adică stingerea dreptului material la acțiune, precizăm că este reglementată de prevederile art. 2500, 2501, 2517 și 2537 din Legea nr. 287/2009 republicată privind Codul civil, conform cărora:

„ART.2500

Obiectul prescripției extinctive

(1) Dreptul material la acțiune, denumit în continuare drept la acțiune, se stinge prin prescripție, dacă nu a fost exercitat în termenul stabilit de lege.

(2) În sensul prezentului titlu, prin drept la acțiune se înțelege dreptul de a constrânge o persoană, cu ajutorul forței publice, să execute o anumită prestație, să respecte o anumită situație juridică sau să suporte orice altă sancțiune civilă, după caz.”

„ART. 2501 Prescriptibilitatea dreptului la acțiune

(1) Drepturile la acțiune având un obiect patrimonial sunt supuse prescripției extinctive, afară de cazul în care prin lege s-ar dispune altfel.

(2) De asemenea, în cazurile anume prevăzute de lege, sunt supuse prescripției extinctive și alte drepturi la acțiune, indiferent de obiectul lor.”

ART. 2517

„Termenul general de 3 ani

Termenul prescripției este de 3 ani, dacă legea nu prevede un alt termen.”

ART. 2.537

„ Cazurile de întrerupere a prescripției

Prescripția se întrerupe:

1. printr-un act voluntar de executare sau prin recunoașterea, în orice alt mod, a dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de către cel în folosul căruia curge prescripția;”

Conform prevederilor Codului civil, prescripția unei datorii presupune că, după trecerea unei anumite perioade de timp, debitorul nu mai poate fi obligat la plata restanței respective prin mijloace de constrângere garantate

de stat. Practic, dreptul de acțiune împotriva debitorului se prescrie, adică datornicul nu mai poate fi executat silit. Prescripția se întrerupe totuși prin recunoașterea în orice mod a dreptului, făcută de cel în folosul căruia curge. Astfel termenul de prescripție poate fi întrerupt prin simpla confirmare a soldului furnizorului efectuată cu ocazia inventarierii.

Organul de soluționare reține că, nici cu ocazia inspecției fiscale și nici la depunerea contestației, petenta nu a prezentat documente din care să reiasă că a solicitat și realizat confirmarea soldului furnizorului prescris, deci prescripția nu a fost întreruptă. Se mai reține în speță faptul că petenta nu a procedat la efectuarea inventarierii anuale obligatorii, nefiind respectate prevederile pct. 28 pct. 32 din ANEXA 1 – Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii la Ordinul nr. 2861/2009 conform căruia:

„ 28 creanțele și obligațiile fata de terți sunt supuse verificării și confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor de creanțe și datorii care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi, potrivit Extrasului de cont (cod 14-6-3) sau punctajelor reciproce scrise. Nerespectarea acestei proceduri, precum și refuzul de confirmare constituie abateri de la prezentele norme și se sancționează potrivit legii.

32. Pentru toate celelalte elemente de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, cu ocazia inventarierii, se verifică realitatea soldurilor conturilor respective, iar pentru cele aflate la terți se fac cereri de confirmare, care se vor atașa la listele respective după primirea confirmării.”

Observațiile petentei că obligativitatea înregistrării datoriilor prescrise față de furnizorul TB SRL la veniturile de exploatare se naște abia în luna decembrie 2015, la închiderea exercițiului financiar 2015 pe motiv că Sentința Civilă nr.143/16 martie 2015 nu a fost comunicată fiind necesar a se lua în calcul termenele de publicare și comunicare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, în lipsa indicării de către aceasta a vreunui temei legal care să-i confirme raționamentul, comunicarea respectivei sentințe fiind obligatorie doar pentru părțile implicate în proces, petenta neavând nicio calitate în acest proces, inacțiunea petentei în ceea ce privește obligativitatea înregistrării datoriilor prescrise față de furnizor la veniturile din exploatare nefiind de natură a o exonera pe aceasta de respectarea prevederilor legale în materie contabilă și fiscală. Astfel, se constată că la întocmirea situațiilor financiare anuale, petenta nu a respectat principiul contabil al prevalenței economicului asupra juridicului, conform căruia 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.

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.

Având în vedere că societatea TB SRL pentru care s-a împlinit termenul de prescripție al datoriilor, de trei ani, este o societate radiată începând cu data de 16.03.2015, astfel petenta fiind în imposibilitatea de a mai achita aceste datorii, pentru reflectarea fidelă a realității operațiunilor cu furnizorii în sold, aceasta trebuia să le evidențieze în conturi de venituri conform prevederilor punctului 34, 255 și 256 din Ordinul nr. 3055/2009 privind Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene care prevăd că:

„34. - (1) În înțelesul prezentelor reglementări, termenii de mai jos au următoarele semnificații:

*a) **veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub forma de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;***

(1[^]1) Veniturile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare legate de creșterea valorii unui activ sau de scăderea valorii unei datorii. Recunoașterea veniturilor se realizează simultan cu recunoașterea creșterii de active sau reducerii datoriilor (de exemplu, creșterea netă a activelor, rezultată din vânzarea produselor sau serviciilor, ori descreșterea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii)...

255. - Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare;

b) venituri financiare;

c) venituri extraordinare.

256. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

[...]

*e) alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, **datorii prescrise**, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare.*

De altfel, Capitolul VII- *Funcțiunea conturilor* din același Ordin, prevede că în contul 758 "Alte venituri din exploatare" se ține evidența veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare și că *"în creditul contului 758- Alte venituri din exploatare se înregistrează:*

[...]

- *sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii față de furnizori, creditori diverși, acționari/asociați (401, 404, 462, 455, 457 și alte conturi în care urmează să se evidențieze sumele respective);*”

Potrivit prevederilor legale de mai sus în categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse. De asemenea, câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate.

Veniturile după natura lor se clasifică în venituri din exploatare, venituri financiare și venituri extraordinare, iar în categoria veniturilor din exploatare se cuprind și alte venituri din exploatare neprecizate expres de lege, cum ar fi cele de natura datoriilor prescrise.

Astfel, având în vedere că, petenta a știut încă din anul 2012, de la scadenta biletelor la ordin, ca aceste sume nu au fost plătite furnizorului, prin neprezentarea la plata în baza art. 41 din Legea 58/1934 actualizată, nefiind nicio corespondență în vederea inventarierii acestor datorii în perioada 2012-2015, iar petenta nu a întreprins nici un demers care să fi întrerupt termenul de prescripție, sumele bănești rămase la dispoziția X S.R.L. reprezintă venituri din datorii prescrise care se încadrează în categoria alte venituri din exploatare. Ca urmare, plecând de la prevederile legale în materie contabilă potrivit cărora „*În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse*” în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea are obligația înregistrării pe venituri a acestor sume și au procedat la impozitarea acestora.

Totodată, organul de soluționare reține că reducerea datoriilor constituie venituri din exploatare pentru petentă care trebuie să le evidențieze în contul de profit și pierdere atunci când poate fi evaluată în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare. Faptul că petenta putea evalua în mod credibil beneficiile rezultate din neachitarea datoriilor către acest furnizor este de necontestat având în vedere că furnizorul a fost radiat, astfel că petenta a încălcat prevederile legislației fiscale, **deoarece prin inacțiunea sa s-a sustras de fapt la plata impozitului pe profit datorat pentru anul 2015 pentru datoriile prescrise pe care nu le-a înregistrat pe venituri.**

Având în vedere cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora “*Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului

VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“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;” urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit aferent datoriilor prescrise în sumă de xxxxxxx lei pe care nu le-a înregistrat pe venituri.

Cu privire la capătul de cerere privind dreptul de deducere a TVA în suma de xxxxx lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii (punctul 7 din contestația formulată), învederăm următoarele:

Petenta în cuprinsul punctului 7 al contestației argumentează faptul că și-a exercitat legal dreptul de deducere al TVA în suma de xxxxx lei, suma care provine din achiziția de bunuri și de prestări servicii, pentru care, nu s-a putut justifica necesitatea achiziționării acestora prin documente justificative.

În cuprinsul Anexei nr. 9 la Raportul de inspecție fiscală, este prezentată situația centralizatoare privind TVA stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală, iar totalul TVA suplimentară, pentru care s-a respins petentei dreptul de deducere a TVA este în suma de xxxxlei, din care petenta nu contestă suma de xxx lei reprezentând TVA aferentă unei achiziții de prestări servicii "rețea de apă pentru adăpători".

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii considerate nedeductibile de către organele de inspecție fiscală, petenta prezintă critici în cuprinsul contestației, la punctele 1,2,4.

În condițiile în care, în legătura cu aceste capete de cerere, s-au prezentat pe larg, la punctele 1 și 3 din decizie, considerentele legale pentru care petenta nu are posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, acestea nu vor mai fi reluate în cuprinsul acestui capăt de cerere, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de societatea X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/26.09.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în

cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad pentru suma totală de **xxxx lei** reprezentând:

- xxxxx lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;

- xxxxx lei - taxa pe valoarea adăugată;

- prezenta decizie se comunica la:

 - X S.R.L.

 - A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, cu respectarea pct. 7.6 din OPANAF nr. 3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,

Șef Serviciu: Ondreiov Andrea
Întocmit: Grec Florina