

DECIZIA NR. 3169/2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 43236/18.12.2018 și nr. 43643/20.12.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresele nr. 946/14.12.2018 și nr. 946/17.12.2018, înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov cu nr. 43236/18.12.2018 și nr. 43643/20.12.2018, cu privire la contestația formulată de S.C. **X S.R.L.**, CUIW1, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. J01/1145/2008, cu domiciliul fiscal în mun. X, str. Iașilor, nr. 30, jud. X.

Contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 12855/10.12.2018, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/19.11.2018, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/19.11.2018 și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/03.12.2018.

Obiectul contestației îl reprezintă suma parțială de **T lei**, stabilită suplimentar de plată prin cele două decizii, compusă din:

- I lei impozit pe profit;
- D lei dobânzi impozit pe profit;
- P lei penalități de întârziere impozit pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data la care contribuabilul a primit sub semnătură Decizia de impunere nr. F-X/19.11.2018 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii X/03.12.2018, respectiv datele de **29.11.2018** și **05.12.2018**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data la care a fost înregistrată contestația la A.J.F.P. X, respectiv data de **10.12.2018**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe adresa de înaintare a contestației.

Contestația este formulată prin avocat BBG, în baza împuternicirii avocațiale seria X nr. 07587/2018, depusă în original la dosarul contestației și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X, prin avocat.

I. Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 12855/10.12.2018, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/19.11.2018, emisă de către A.F.P. Contribuabili Mijlocii X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/19.11.2018, solicitând anularea parțială a acesteia cu privire la suma de I lei reprezentând impozit pe profit.

Totodată, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere X din 03.12.2018, solicitând anularea acesteia pentru accesorii corespunzătoare obligațiilor fiscale principale contestate.

I.1. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale principale, în dezvoltarea motivelor de fapt și de drept, societatea susține următoarele:

A) Pe linie de procedură

Societatea precizează că în anul 2013 a mai făcut obiectul unei verificări fiscale care a vizat aceeași perioadă, respectiv anul 2012, și afirmă că atunci au fost verificați aceeași furnizori și același tip de marfă achiziționată și nu au fost identificate tranzacții de natură a suspiciunii legalității și realității operațiunii comerciale. Petenta susține că obiectul controlului l-a constituit analiza achizițiilor intracomunitare, fiind verificată baza de date privind livrările și achizițiile din perioada 2011-2013, și că nu au fost sesizate neconcordanțe cu declarațiile depuse de către partenerii contractuali.

În drept, contestatara consideră că au fost încălcate prevederile art. 105 alin. (3) și (5) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și precizează că doctrina a subliniat că în măsura în care elementele situației de fapt au fost accesibile organului de inspecție fiscală cu ocazia controlului efectuat inițial, acesta analizând impozitul sau taxa respectivă pentru o anumită perioadă, faptul că nu au fost analizate toate operațiunile relevante referitoare la impozitul respectiv în perioada analizată nu poate constitui motiv de reluare a inspecției fiscale.

Reprezentantul societății consideră că principiul unicității inspecției fiscale și a minimei afectări a activității contribuabilului enunțat de art. 105 alin. (5) Codul de procedură fiscală se referă la toate procedurile de control aflate la dispoziția organelor de inspecție fiscală, așa cum sunt acestea definite de art. 97 din Codul de procedură fiscală, inclusiv la controlul inopinat.

Societatea mai precizează că societatea DT S.R.L., al cărui asociat și administrator a fost reprezentatul S.C. X S.R.L., a făcut obiectul controlului fiscal în perioada 2011-2016 și că, deși au fost verificați aceeași furnizori, același tip de marfă achiziționată, nu au fost identificate tranzacții frauduloase sau falși furnizori.

Contestatară afirmă că în conținutul deciziei de impunere, în ceea ce privește cheltuielile deductibile în relația contractuală cu MT S.R.L., AS S.R.L., B S.R.L., LS S.R.L. și în relația cu PC S.R.L., este specificat doar că documentele emise de către partenerii contractuali nu constituie documente justificative din punct de vedere al art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, cu mențiunea expresă că în cazul relației cu PC S.R.L. este menționat că reclamanta nu a putut face dovada necesității prestării acestor servicii și că aceste servicii au fost prestate. În drept, petenta invocă dispozițiile art. 97 și 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

B) Pe fond

Societatea consideră că analiza și verificarea relațiilor contractuale, a înregistrărilor înregistrate în contabilitatea reclamantei și a partenerilor contractuali care au beneficiat de produse achiziționate, infirmă concluziile raportului de inspecție fiscală. Astfel:

1) În ceea ce privește relația contractuală cu S.C. MT S.R.L., contestatara aduce în susținerea contestației următoarele argumente:

- la facturile emise, S.C. MT S.R.L. a anexat CMR, din care rezultă că transportul mărfurilor a fost efectuat de societăți din străinătate;
- proveniența mărfii este dovedită cu datele din CMR, în care este menționat expres locul și data încărcării produselor, firma de transport certificând încărcarea fizică a cantității de marfă înregistrată în evidența contabilă a S.C. X S.R.L.;
- toate mărfurile sunt însoțite de factură, aviz, CMR și declarație de conformitate. În toate situațiile există proces verbal de recepție a mărfii contractate;
- faptul că societatea MT S.R.L. nu a declarat operațiunile desfășurate la organele fiscale și nu a efectuat plata obligațiilor fiscale ce decurg din acestea, nu este de natură a concluziona că S.C. X S.R.L. este beneficiara unui comportament ilicit și a unor tranzacții pur formale. Societatea apreciază că interpretarea comportamentului fiscal al partenerului contractual nu poate constitui un argument suficient și absolut în a atrage răspunderea fiscală a clientului, în contextul în care documentele contabile prezentate organului de control atestă că reclamanta a achiziționat efectiv produsele livrate, a procedat la recepționarea acestora și ulterior a procedat la distribuirea produselor către o paletă diversificată de beneficiari, fapt care ar exclude complicitatea la constituirea unui circuit scriptic de tranzacționare.

2) Referitor la tranzacțiile desfășurate cu S.C. AS S.R.L. TM

Contestatară apreciază că proveniența mărfurilor este dovedită cu datele din CMR-urile anexate la facturi, în care este menționat expres locul și data încărcării produselor, firma de transport certificând încărcarea fizică a cantității de marfă înregistrată în evidența contabilă a S.C. X S.R.L., și precizează că toate mărfurile au fost însoțite de factură, aviz, CMR și declarație de conformitate.

Totodată, aceasta consideră că documentele emise de societatea AS S.R.L. către X S.R.L. constituie documente justificative din punct de vedere contabil, în sensul prevederilor art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 1 alin. (1) din Ordinul nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile, ale art. 155 alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale anexei 1A, pct.2 din Ordinul nr. 3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile, fiind dovedit că marfa a fost recepționată și ulterior livrată către un număr diversificat de beneficiari.

3) Referitor la tranzacțiile desfășurate cu S.C. B S.R.L.

Contestatară apreciază că proveniența mărfurilor este dovedită cu datele din CMR-urile anexate la facturi, în care este menționat expres locul și data încărcării produselor, firma de transport certificând încărcarea fizică a cantității de marfă înregistrată în evidența contabilă a S.C. X S.R.L., și precizează că toate mărfurile au fost însoțite de factură, aviz, CMR și declarație de conformitate.

Aceasta afirmă că înregistrările din contabilitate și documentele în baza cărora s-a efectuat înscrierea, infirmă complicitatea reclamantei la un circuit formal de tranzacționare. Totodată, susține că este imposibil de justificat, în caz contrar, de unde reclamanta a achiziționat produse în cantitate atât de mare, pe care ulterior să le livreze altor parteneri contractuali.

Societatea consideră că s-ar fi impus efectuarea de verificări la beneficiarii bunurilor achiziționate de la presupusele societăți interpușe în circuitul economic.

4) Referitor la tranzacțiile desfășurate cu S.C. LS S.R.L.

Petenta menționează următoarele aspecte referitor la care susține că nu au fost analizate de către organul de control și care, consideră ea, ar infirma concluziile controlului:

- achiziția de paleți s-a făcut în baza contractului comercial cu nr. 29/04.12.2014 și a graficului de livrări atașat contractului, dovada intrării în gestiune fiind reprezentată de factura de livrare paleți, împreună cu Procesul verbal de predare primire a acestora;
- recepția paletelor s-a făcut de către un reprezentant al S.C. GP S.R.L., societate cu care S.C. X S.R.L. avea încheiat contractul de ambalare produse alimentare cu nr. 1/24.11.2014, în vederea prestării serviciului de ambalare și paletizare cutii de produse alimentare. Aceste cutii fac obiectul contractului încheiat între S.C. X S.R.L. și Ministerul Fondurilor Europene (ctr. X/02.12.2014);
- relicitatea achiziției de paleți este dovedită de utilizarea acestora la contractul nr. X/02.12.2014 încheiat cu Ministerul Fondurilor Europene, asigurarea paletelor fiind obligatorie conform contractului mai sus menționat, deoarece marfa se livra pe paleți nereturnabili;
- recepția mărfurilor livrate pe paleți a fost efectuată de către fiecare primărie beneficiară de pachete alimentare.

5) Referitor la tranzacțiile desfășurate cu societatea PC din Mauritius

Petenta menționează că în baza Contractului cu nr. 12/01.02.2011 încheiat cu PC din Mauritius s-au emis factura nr. 1004/15.03.2012 în sumă de Y1 \$ și factura nr. 1005 în sumă de Y1 \$, reprezentând negociere și intermediere încheiere contracte comerciale, respectiv contractul nr. 209/05.05.2011 încheiat între S.C. X S.R.L. și S.C. SI INC S.R.L. și contractul nr. 54/05.01.2012 încheiat cu S.C. GI S.R.L.

Petenta precizează că contractul dintre X S.R.L. și S.C. SI INC S.R.L. (ctr. cu nr. 209/05.05.2011) este în valoare minimă de Y5.000 lei, iar suma executată este de 10.200.183,08 lei cu TVA, conform fișei client atașate pentru perioada 2011-2013 (valoare fără TVA 8.225.854,09 lei).

Referitor la contractul nr. 54/05.01.2012 încheiat cu S.C. GI S.R.L. se menționează că este în sumă de 3.500.000 lei plus TVA, și că în perioada 2011-2013 a fost executată suma de 4.341.863,07 lei TVA inclus, (3.501.502,47 lei fără TVA).

Contestatară susține că facturile pentru prestări servicii întocmite de PC au fost recepționate în baza contractelor semnate și a livrărilor realizate probate prin fișele de client înregistrate în contabilitatea S.C. X S.R.L. și că serviciile au fost efectiv prestate fiind necesare având în vedere obiectul de activitate al societății.

I.2. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale accesorii

S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere X/03.12.2018, solicitând anularea accesoriilor corespunzătoare impozitului pe profit în sumă de I lei.

II.1 Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/19.11.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.F.P.C. Mijlocii X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale principale suplimentare în sumă totală de k1 lei, din care k2 lei impozit pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2012-31.12.2017 și k3 lei TVA, perioada verificată fiind 01.12.2012-31.12.2017.

Conform precizărilor înscrise de organele de control în Raportul de inspecție fiscală F-X/19.11.2018, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, inspecția fiscală la S.C. X S.R.L. s-a desfășurat în perioada 26.04.2018-26.10.2018, fiind suspendată în perioada 18.05.2018-27.08.2018. Societatea are ca obiect principal de activitate declarat „Activități de ambalare”, cod CAEN 8292.

Având în vedere faptul că petenta contestă parțial aspectele cu influență fiscală prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/19.11.2018, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

1) Referitor la tranzacțiile desfășurate cu S.C. MT S.R.L. CUI ROX

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada septembrie 2012- octombrie 2012, S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă facturi în care sunt înscrise mărfuri (zahăr vrac) și care au la furnizor datele de identificare ale societății MT S.R.L. CUI X, sat X, com. X, jud. X. Valoare totală a mărfurilor este de X1 lei, din care baza impozabilă în sumă de X2 lei și TVA deductibilă în sumă de X3 lei.

Bunurile evidențiate în aceste facturi au fost înregistrate de societatea verificată în evidența contabilă, în debitul conturilor 371- „Mărfuri”, iar TVA aferentă în contul 4426- „TVA deductibilă”. Societatea verificată a întocmit note de recepție și constatare diferențe, și a operat achizițiile în jurnalele de cumpărări, registrul jurnal și în balanțele de verificare întocmite, în perioada la care se referă. Societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuiala cu mărfurile înregistrate ca achiziții de la MT S.R.L. și pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Pentru verificarea neconcordanțelor dintre datele din declarațiile tip 394 privind tranzacțiile dintre cele două societăți, echipa de control a solicitat efectuarea unui control încrucișat la S.C. MT S.R.L., atât la sediul social din jud. X cât și la domiciliul fiscal din jud. Y.

Prin adresa nr. 5264/28.06.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. –A.C.M. X sub nr. 1248/05.07.2018, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. X au comunicat faptul că societatea nu a putut fi contactată, iar la serviciul Fiscal Orășenesc Z, în a cărui rază teritorială are declarat sediu social S.C. MT S.R.L., nu se găsește dosarul fiscal al societății anterior menționată.

Prin adresa nr. 4868/11.06.2018, înregistrată la D.G.R.F.P.- A.C.M. X sub nr. 1178/26.06.2018, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Y au comunicat faptul că societatea nu mai poate fi contactată la adresa declarată a domiciliului fiscal și anexează în copie următoarele documente:

- Proces verbal de control nr. 10328/11.01.2013;
- Proces verbal de control nr. 14758/16.04.2013;

- Sesizarea penală nr. 18259/04.07.2013.

Din analiza Proceselor verbale anterior menționate, încheiate de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Y la societatea MT S.R.L., a rezultat faptul că S.C. MT S.R.L. a făcut obiectul unui control încrucișat în vederea verificării tranzacțiilor derulate cu societatea AR S.R.L. SM care a vizat perioada 01.01.2012 -31.12.2012. Ca urmare a acestui control s-a constatat că S.C. MT S.R.L. a fost administrată de M C. Marius (asociat unic) până la data de 24.06.2012 și a avut domiciliul fiscal în str. Gh. Doja , nr. 7, mun. W, jud. Y, și de către K Istvan-administrator și asociat unic, cetățean maghiar, din data de 25.06.2012, având sediul social în satul X, str. Principală, nr. 32, com. X, jud. X.

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Y s-au deplasat la domiciliul fiscal declarat al societății din mun. W, str. Gh. Doja, nr. 7 însă nu au putut lua legătura cu administratorul M C. Marius. Ulterior, la data de 11.01.2013, administratorul M C. Marius a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală o copie a procesului verbal de predare primire încheiat la data de 25.06.2012 între el și noul administrator/asociat unic K Istvan, din care rezultă că au fost predate d-lui K următoarele:

- dosarele cu evidența contabilă;
- dosarul juridic al societății;
- ștampila societății;
- cotoarele avizelor, chitanțierelor, facturierelor și Registrul unic de control.

Întrucât organul de inspecție fiscală nu a putut contacta actualul administrator pentru soluționarea solicitării de control încrucișat, prin Procesul verbal nr. 14758/16.04.2013 a fost estimat prejudiciul cauzat bugetului de stat de către acest contribuabil (ținând cont și de faptul că nu a putut fi stabilită proveniența licită a bunurilor vândute) fiind totodată sesizate organele penale cu privire la posibila latură infracțională a aspectelor constatate. Astfel, organele de inspecție fiscală au întocmit Plângerea penală nr. 18259/04.07.2013, pe care au înaintat-o Parchetului de pe lângă Tribunalul Y.

Organele de inspecție fiscală precizează că reprezentantul X S.R.L., d-l C Daniel, le-a prezentat Ordonanța pentru ridicarea de obiecte și înscrisuri din data de 11.09.2017, emisă de către I.P.J. X- Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, din care rezultă că au fost ridicate în copie conformă cu originalul documente referitoare la tranzacțiile dintre societățile MT S.R.L. și X S.R.L., în vederea înaintării acestora organului de urmărire penală.

1.1. Cu privire la comportamentul fiscal al partenerului MT S.R.L., organele de control precizează că din datele și informațiile disponibile în bazele de date ale A.N.A.F. (aplicația Fiscnet), au rezultat următoarele:

- din data de 25.06.2012 asociatul unic și administratorul societății este d-nul K Istvan-cetățean maghiar, domiciliat în loc. Mezokovesd, str. X, nr. 7, Ungaria;
- societatea s-a înființat în data de 06.07.2006 și a avut în perioada 06.07.2006-25.06.2012, ca asociat unic pe dl M Marius din loc W, jud Y;
- conform vectorului fiscal societatea a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în perioada 01.10.2012- 28.03.2013 și a avut obligația utilizării ca și perioadă fiscală pentru întocmirea și depunerea decontului de taxă, trimestrul calendaristic;
- conform vectorului fiscal societatea a fost înregistrată ca plătitoare de impozit pe profit din data de 11.07.2006;
- conform datelor înscrise în aplicația Fiscnet, activitatea principală declarată este „Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun — cod CAEN 4711”;
- societatea a depus declarații 100, ultima fiind depusă în data de 19.04.2012, nu a depus deconturi de TVA și declarații 394;
- ultimul bilanț anual depus de către societate a fost pentru anul 2011;
- societatea a fost declarată inactivă din data de 28.03.2013 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

1.2. Organele de control au analizat documentele financiar- contabile întocmite aferent achiziției de mărfuri (zahăr vrac) înregistrate de S.C. X S.R.L. de la MT S.R.L., puse la dispoziție de societatea verificată și au constatat următoarele:

- S.C. MT S.R.L. emite în anul 2012 pentru S.C. X S.R.L. un număr de 7 facturi, în valoare totală de X1 lei (baza impozabilă în sumă de X2 lei și TVA în sumă de X3 lei), aferente perioadei septembrie 2012- octombrie 2012. Facturile reprezentând formulare pretipărite, conțin datele de identificare ale societății, date referitoare la cumpărător, denumirea produselor, unitate de măsură, cantitate, valoare, delegat etc., fiind completate manual;

- Societatea verificată a înregistrat aceste facturi în evidența contabilă în conturile 371- „Mărfuri” și 607-„Cheltuieli cu mărfurile”. Facturile sunt înregistrate în jurnalele de cumpărări, registrul jurnal și în balanțele de verificare întocmite de S.C. X S.R.L., în perioada la care se referă;

- Achizițiile de mărfuri facturate de S.C. MT S.R.L. către X S.R.L. nu au avut la bază un contract încheiat între cele două societăți;

- La facturile emise, S.C. MT S.R.L. a anexat CMR-uri, din care rezultă că transportul mărfurilor a fost efectuat de societăți din străinătate, dar din interogarea bazei de date ANAF a rezultat că nici S.C. MT S.R.L. și nici S.C. X S.R.L. nu au declarat achiziții de servicii intracomunitare (transport) de la societățile înscrise în CMR-uri.

În nota explicativă, dl C Daniel a precizat că proveniența mărfii este dovedită cu date din CMR-urile anexate la facturi, în care este menționat expres locul și data încărcări produselor, firma de transport certificând încărcarea fizică a cantității de marfă înregistrată în evidența contabilă a S.C. X S.R.L. Acesta mai precizează că toate mărfurile sunt însoțite de factură, aviz, CMR și declarație de conformitate, însă nu toate formularele de declarație de conformitate conțin indentificarea Furnizorului.

1.3. Din analiza diagramelor rezultate din coroborarea informațiilor din Declarațiile informative cod 394 depuse la organul fiscal, s-a constatat că în anul 2012 S.C. MT S.R.L. nu depune declarația informativă cod 394, dar un număr de 4 societăți au declarat achiziții de la S.C. MT S.R.L. în acest an, suma totală fiind de X124 lei (X125 lei bază impozabilă și TVA de X126 lei), după cum urmează:

- S.C. AR S.R.L. CUIQ, declară achiziții în sumă de X4 lei, din care baza impozabilă în sumă de X5 lei și TVA în sumă de X6 lei;
- SC X S.R.L. CUIW1, declară achiziții în sumă de X1 lei, din care baza impozabilă în sumă de X2 lei și TVA în sumă de X3 lei;
- SC LPC S.R.L. CUIW2, declară achiziții în sumă de X7 lei, din care baza impozabilă în sumă de X8 lei și TVA în sumă de X9 lei;
- SC G S.R.L. CUIW3, declară achiziții în sumă de X10 lei, din care baza impozabilă în sumă de X11 lei și TVA în sumă de X12 lei.

Din analiza datelor din aplicația c-lynx ce gestionează declarația informativă cod 394 s-a constatat că alte societăți au declarat livrări către S.C. MT S.R.L. în anul 2012, în sumă totală de X13 lei (X14 lei baza impozabilă și TVA de X15 lei).

1.4. Cu privire la modul de decontare între parteneri, s-a constatat faptul că plata mărfurilor ce fac obiectul tranzacțiilor comerciale dintre cele două societăți s-a efectuat atât în numerar (7.000 lei) cât și prin virament bancar, în contul bancar aparținând societății MT S.R.L.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, prin adresa înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii X sub nr. 953/21.05.2018, au fost solicitate Băncii Raiffeisen Bank SA București informații referitoare la rulajele contului bancar deținut de MT S.R.L.

Cu adresa de răspuns nr. 3150/14.06.2018, Banca Raiffeisen a comunicat A.C.M. X în format electronic, informații referitoare la decontările din contul bancar aparținând societății furnizoare și extrasele de cont.

Conform datelor transmise de către Banca Raiffeisen, domnul **H Gyorgy**- cetățean maghiar, este persoana împuternicită cu specimen de semnătură pe contul bancar aparținând S.C. MT S.R.L.

Organele de control au analizat încasările și plățile efectuate de către societatea MT S.R.L. prin contul deschis la Banca Raiffeisen în perioada septembrie 2012- decembrie 2012, perioadă pentru care au fost furnizate informații, și au constatat că societatea a încasat în această perioadă suma de X16,6 lei de la 5 societăți, după cum urmează:

- de la AR S.R.L. suma de X17,4 lei;
- de la X S.R.L. suma de X18,2 lei;
- de la LPC S.R.L. S.R.L. suma de X7 lei;
- de la G S.R.L. suma de X10 lei;
- de la UPT S.R.L. suma de X19 lei.

Totodată, din analiza plăților efectuate de către societatea MT S.R.L. prin contul deschis la Banca Raiffeisen, în perioada septembrie 2012 - decembrie 2012, în sumă totală de X20 lei, a rezultat că cea mai mare parte a plăților efectuate au fost către societatea QRT KFT în contul ROX deschis la Banca Raiffeisen în sumă de X21 lei (95%), și retrageri de numerar de către H Gyorgy în sumă de X22 lei.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a solicitat Băncii Raiffeisen, prin adresa 1684/26.09.2018, rulajele conturilor deținute la aceasta bancă de către QRT KFT și H Gyorgy.

Din analiza informațiilor transmise de către Banca Raiffeisen cu privire la rulajele conturilor amintite anterior, s-a constatat că în cazul persoanelor fizice plățile efectuate din aceste conturi reprezintă în mare parte retrageri numerar, iar în cazul societății QRT KFT plățile reprezintă atât retrageri numerar cât și plăți către diferite societăți din România.

Organele de control precizează că și din analiza fluxurilor financiare rezultă că societatea MT S.R.L., furnizor de mărfuri pentru S.C. X S.R.L., este doar o societate care furnizează facturi fără a livra mărfuri (realitatea achizițiilor de la terți nu a fost confirmată), contul bancar deschis pe numele acesteia având doar rol de încasare al sumelor de bani și apoi de distribuire către alte societăți sau de retragere în numerar, scopul fiind acela de a crea o aparentă legalitate a operațiunilor. Inspectorii fiscali concluzionează că toate aceste elemente vin să susțină ideea că societatea MT S.R.L. se interpune pe circuitul economic fără a desfășura efectiv activități economice impozabile și fără a avea în intenție declararea operațiunilor desfășurate la organele fiscale și implicit declararea și plată obligațiilor fiscale ce decurg din acestea.

Urmare a acestui mod de operare, s-au creat avantaje fiscale beneficiarului X S.R.L., care a înregistrat în evidența contabilă și fiscală documentele emise de această societate.

Inspectorii fiscali constată că din punct de vedere contabil documentele emise de S.C. MT S.R.L. către X S.R.L. nu constituie documente justificative în sensul prevederilor art. 6, alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederile art. 1, alin. (1) din Ordinul nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formularele financiar-contabile, ale art. 155, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale anexei 1A, pct. 2 din Ordinul nr. 3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile (forma în vigoare în anul 2012).

Din punct de vedere fiscal, organele de control constată că **cheltuiala în sumă de X2 lei**, înregistrată în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, este nedeductibilă fiscal conform prevederilor Titlului II, art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale titlului II, pct 12 și pct. 44 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare (forma în vigoare în anul 2012).

2) Referitor la tranzacțiile desfășurate cu S.C. AS S.R.L.TM CUI ROW4

Urmare a verificărilor efectuate organele de control au constatat că în luna aprilie 2012 S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă facturi în care sunt înscrise mărfuri (zahăr vrac) și care au la furnizor datele de identificare ale S.C. AS S.R.L. TM. Valoare totală a mărfurilor este de X23 lei, din care bază impozabilă în valoare de X24 lei și TVA în valoare de X25 lei.

Bunurile evidențiate în aceste facturi au fost înregistrate de societatea verificată în evidența contabilă, în debitul conturilor 371- „Mărfuri”, iar TVA aferentă în contul 4426- „TVA deductibilă”. Societatea verificată a întocmit note de recepție și constatare diferențe, și a operat achizițiile în jurnalele de cumpărări, registrul jurnal și în balanțele de verificare întocmite, în perioada la care se

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

referă. Societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuiala cu mărfurile înregistrate ca achiziții de la AS S.R.L. și pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Pentru verificarea neconcordanțelor dintre datele din declarațiile tip 394 privind tranzacțiile dintre cele două societăți, echipa de control a solicitat A.J.F.P. TM efectuarea unui control încrucișat la S.C. AS S.R.L.

Prin adresa întocmită de către A.J.F.P. TM nr. 4419/18.06.2018, înregistrată la D.G.R.F.P.-ACM X sub nr. 1180/26.06.2018, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. TM au comunicat faptul că organele de inspecție fiscală nu au putut contacta reprezentantul legal al societății comerciale și nici nu au putut intra în posesia documentelor societății, fapt pentru care au fost sesizate organele de urmărire penală și anexează în copie următoarele documente:

- Procesul verbal nr. 3/22.03.2018;
- Raportul de inspecție fiscală nr. F-X 557/29.10.2012;
- Decizia de impunere nr. F-X 605/29.10.2012.

Din analiza Procesului verbal nr. 3/22.03.2018 a rezultat faptul că societatea AS S.R.L. a făcut obiectul unui control încrucișat în vederea verificării tranzacțiilor derulate cu S.C. DT S.R.L. X (societate afiliată cu societatea X S.R.L.).

Ca urmare a acestui control au fost constatate următoarele:

- AS S.R.L. a fost administrată de C Horea Alin (având și calitatea de asociat) și are sediul social declarat în mun. TM, str. Snagov, nr. 10, bl. A2, et. 4, ap. 17, jud. X;
- organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. TM s-au deplasat la sediul social declarat al societății însă nu au putut lua legătura cu administratorul C Horea Alin. Au fost transmise invitații la sediul social al societății AS S.R.L. și la domiciliul administratorului, solicitându-se prezența administratorului la sediul D.G.R.F.P. TM în vederea efectuării controlului încrucișat dar invitațiile au fost returnate. De asemenea, a fost luată legătura cu persoanele care au certificat digital pentru depunerea declarațiilor, dar care nu au putut pune la dispoziția organelor fiscale documentele solicitate;
- întrucât organul de inspecție fiscală nu a putut contacta administratorul societății pentru soluționarea solicitării de control încrucișat prin Procesul verbal nr. 3/22.03.2018 au fost sesizate organele de cercetare penală.

Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM 557/29.10.2012, transmis de A.J.F.P. TM, a cuprins perioada 10.10.2011-30.04.2012. Din cuprinsul acestuia a rezultat că pe durata inspecției fiscale administratorul societății s-a sustras în mod permanent de la a conlucra cu echipa de inspecție fiscală iar documentele prezentate controlului au fost puse la dispoziție de către societatea SL S.R.L. - societate care a păstrat evidentele contabile și fiscale prelucrate în vederea întocmirii declarațiilor fiscale.

Organele de control precizează că în timpul controlului efectuat la societatea X S.R.L., reprezentantul societății, dl C Daniel, a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală adresa din 15.01.2015 emisă de către I.P.J. TM - Serviciul de Investigare a Criminalității Economice. Prin aceasta adresa au fost solicitate informații și copii după documente referitoare la tranzacțiile dintre societățile AS S.R.L. și X S.R.L., necesare efectuării cercetărilor în dosarul penal X/P/2012.

2.1. Cu privire la comportamentul fiscal al partenerului AS S.R.L., din consultarea informațiilor disponibile în bazele de date ale A.N.A.F. (aplicația Fiscnet), au rezultat următoarele:

- asociații societății sunt d-nul C Horea Alin- cu domiciliul în loc. TM, str. Profesor Doctor Valeriu Alaci, nr. 16, bl. 130, ap. 13 cu 95,24% din părțile sociale și B Romeo Andrei cu domiciliul în loc. TM, str. Stuparilor, bl. 108A, sc. B, et. 3, ap. 7 cu 4,76% din părțile sociale.
- administratorul societății este d-nul C Horea Alin;
- societatea s-a înființat în data de 10.10.2011;
- conform vectorului fiscal, societatea a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în perioada 16.11.2011 - 03.01.2013 și a avut obligația utilizării ca și perioadă fiscală pentru întocmirea și depunerea decontului de taxă, luna calendaristică;
- conform vectorului fiscal societatea a fost înregistrată ca plătitoare de impozit pe profit din data de 13.10.2011;
- conform datelor înscrise în aplicația Fiscnet, activitatea principală declarată este „Comerț

cu ridicata al zahărului, ciocolatei și produselor zaharoase” cod CAEN 4636;

- ultima declarație 100 a fost depusă de către societate în data de 24.04.2012 iar ultimul decont de TVA a fost depus de către societate în data de 25.06.2012;
- societatea a depus situații financiare anuale doar pe anul 2011;
- societatea a fost declarată inactivă din data de 03.01.2013 de către inspecția fiscală.

2.2. Organele de control au analizat documentelor financiar- contabile întocmite aferent achiziției de mărfuri (zahăr vrac) efectuate de societatea X S.R.L. de la AS S.R.L., puse la dispoziție de societatea verificată și au constatat următoarele:

- S.C. AS S.R.L. emite în luna aprilie 2012 către X S.R.L. un număr de 6 facturi, în valoare de X23 lei, din care bază impozabilă în valoare de X24 lei și TVA în valoare de X25 lei. Facturile reprezentând formulare pretipărite, conțin datele de identificare ale societății, date referitoare la cumpărător, denumirea produselor, unitate de măsură, cantitate, valoare, delegat etc., fiind completate manual;

- Societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă facturile ce reflectă achiziții de mărfuri în conturile 371- „Mărfuri” și 607- „Cheltuieli cu mărfurile”. Facturile sunt înregistrate în jurnalele de cumpărări, registrul jurnal și în balanțele de verificare întocmite de S.C. X S.R.L., în perioada la care se referă;

- Achizițiile de mărfuri facturate de S.C. AS S.R.L. către X S.R.L. nu au avut la baza un contract încheiat între cele două societăți (societatea a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală un contract încheiat de către AS S.R.L. cu societatea DT S.R.L.);

- Pe facturile emise, AS S.R.L. a înscris la rubrica „Date privind expediția” următoarele numere de înmatriculare a autovehiculelor care au efectuat transportul: X11GDG/ X15GDG- (aparțin societății M 2010 S.R.L.), X08CPK/X08PNI (primul autovehicul aparține societății SBST S.R.L. și este un cap tractor iar cel de-al doilea autovehicul aparține societății CC și este un autoturism Chevrolet Spark), X15EKX/X15DKK (primul autovehicul a aparținut societății AS S.R.L. TM și este un cap tractor iar cel de-al doilea autovehicul aparține tot societății AS S.R.L. TM și reprezintă o semiremorcă).

În nota explicativă, reprezentantul S.C. X S.R.L., dl C Daniel, a precizat că proveniența mărfi este dovedită cu date din CMR-urile anexate la facturi, în care este menționat expres locul și data încărcări produselor, firma de transport certificând încărcarea fizică a cantității de marfă înregistrată în evidența contabilă a S.C. X S.R.L. Acesta mai precizează că toate mărfurile sunt însoțite de factură, aviz, CMR și declarație de conformitate, însă nu toate formularele de declarație de conformitate conțin indentificarea Furnizorului.

2.3. Din analiza diagramelor rezultate din coroborarea informațiilor din Declarațiile informative cod 394, s-a constatat că în luna aprilie 2012 S.C. AS S.R.L. a declarat achiziții de bunuri și servicii în sumă totală de X26 lei, din care baza impozabilă în sumă de X27 lei și TVA în sumă de X28 lei, de la 5 parteneri, cei mai mari furnizori fiind:

- SC B S.R.L. CUI W5, de la care declară achiziții în sumă de X29 lei, din care baza impozabilă în sumă de X30 lei și TVA în sumă de X31 lei;

- SC CX 2009 S.R.L. CUI W6, de la care declară achiziții în sumă de X32 lei, din care baza impozabilă în sumă de X33 lei și TVA în sumă de X34 lei;

- SC FR S.R.L. CUI W7, de la care declară achiziții în sumă de -X35 lei, din care baza impozabilă în sumă de -X36 lei și TVA în sumă de -X37 lei;

- SC M 2010 S.R.L. CUI W8, de la care declară achiziții în sumă de X38 lei, din care baza impozabilă în sumă de X39 lei și TVA în sumă de X40 lei.

Tot în luna aprilie 2012, S.C. AS S.R.L. a declarat livrări de bunuri către 4 parteneri, în sumă totală de X41 lei, din care baza impozabilă în sumă de X42 lei și TVA în sumă de X43 lei, după cum urmează:

- SC X S.R.L. CUI W1, către care declară livrări în sumă de X23 lei, din care bază impozabilă în sumă de X24 lei și TVA în sumă de X25 lei;

- SC SL S.R.L. CUI W9, către care declară livrări în sumă de X44 lei, din care baza impozabilă în sumă de X45 lei și TVA în sumă de X46 lei;

- SC R S.R.L. CUI W10, către care declară livrări în sumă de X47 lei, din care baza impozabilă în sumă de X48 lei și TVA în sumă de X49 lei;
- SC MYI S.R.L. CUI W11, către care declară achiziții în sumă de X50 lei, din care baza impozabilă în sumă de X51 lei și TVA în sumă de X52 lei.

Ca urmare a analizării informațiilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X 557/29.10.2012 au rezultat următoarele:

- în perioada 08.12.2011- 02.05.2012 societatea AS S.R.L. achiziționează cantități însemnate de zahăr vrac cristal de la societatea B S.R.L., sat X, jud X, furnizorul întocmind un număr de 74 facturi în valoare totală de X53 lei, facturi care sunt transmise către AS de regula prin „curier”, transportul mărfii efectuându-se de către M 2010 S.R.L. conform celor reținute de inspectorii fiscali, AS nu a pus la dispoziția controlului documente care să confirme realitatea transportului, respectiv a achizițiilor respective;

- s-a solicitat D.G.F.P. X efectuarea unui control încrucișat pentru verificarea operațiunilor de transport înscrise de către M 2010 S.R.L. în CMR-urile pentru AS S.R.L., în urma căruia au fost transmise foile de parcurs pentru autovehicule înscrise pe documentele de transportat pentru respectiva marfă în perioada 08.12.2011- 02.05.2012, documente din care lipsesc informațiile care să confirme realitatea transportului;

- urmare a controlului încrucișat solicitat la D.G.F.P. X pentru a verifica realitatea provenienței mărfii „livrate” către AS S.R.L. a fost întocmit Procesul verbal nr. 577/2012 în care se precizează faptul că societatea B S.R.L. *„nu deține spații de depozitare, manipulare, personal angajat pentru a manipula respectivele cantități de zahăr, nu deține avize de însoțire a mărfii, scrisori de trăsură și nici documente din care să rezulte proveniența și calitatea „zahărului livrat” și nu se cunoaște proveniența zahărului facturat către AS S.R.L.*

Din analiza datelor înscrise în deconturile de TVA depuse la organul fiscal de către societatea AS S.R.L. în perioada noiembrie 2011-mai 2012 (perioadă în care a depus deconturi de TVA), s-a constatat că aceasta a înregistrat în perioada în cauză doar sold negativ de TVA.

2.4. Cu privire la modul de decontare între parteneri, din analiza documentelor financiar-contabile prezentate (fișa furnizorului, extrase de cont) s-a constatat faptul că plata mărfurilor ce fac obiectul tranzacțiilor comerciale dintre cele două societăți s-a făcut prin virament bancar, din conturile S.C. X S.R.L. în contul bancar aparținând societății AS S.R.L. deschis la Banca Raiffeisen TM. Pentru determinarea stării de fapt fiscale, prin adresa înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii X sub nr. 953/21.05.2018, au fost solicitate Băncii Raiffeisen Bank SA București informații referitoare la rulajele contului bancar deținut de AS S.R.L.

Cu adresa de răspuns nr. 3150/14.06.2018, Banca Raiffeisen a comunicat A.C.M. X în format electronic, informații referitoare la decontările din contul bancar aparținând societății furnizoare și extrasele de cont din care reiese că domnul C M. Alin, cetățean român, este persoana împuternicită cu specimen de semnătură pentru societatea AS S.R.L.

Din analiza încasărilor și plăților efectuate de către societatea AS S.R.L. prin contul deschis la Banca Raiffeisen, în perioada octombrie 2011- iulie 2013 pentru care au fost furnizate informații, a rezultat că societatea a încasat suma de X54 lei și a efectuat plăți în sumă totală de X55 lei. Cea mai mare parte a plăților efectuate au fost către societatea B S.R.L. dar și către ER KFT Ungaria în contul ROX deschis la Banca Raiffeisen. De asemenea, în aceasta perioadă dl C M. Horea-administrator și dl D Gheorghe (având funcția de șofer autocamion în această societate), au efectuat retrageri de numerar în sumă de X56 lei, respectiv X57 lei.

Echipa de inspecție fiscală a solicitat băncii Raiffeisen, prin adresa nr. 1684/26.09.2018, rulajele conturilor deținute la această bancă de către ER KFT, C M. Horea și D Gheorghe. Din analiza informațiilor transmise de către Banca Raiffeisen cu privire la rulajele conturilor amintite anterior rezultă că în cazul persoanelor fizice, plățile efectuate din aceste conturi reprezintă în mare parte retrageri numerar, iar în cazul societății ER KFT, plățile reprezintă atât retrageri numerar cât și plăți către diferite societăți din România.

Organele de control au concluzionat că societatea AS S.R.L., furnizor de mărfuri al societății X S.R.L., este doar o societate care furnizează facturi fără a livra mărfuri (realitatea

achizițiilor de la terți nu a fost confirmată), contul bancar deschis pe numele acesteia având doar rol de încasare a sumelor de bani și apoi de distribuire către alte societăți sau de retragere în numerar, pentru a crea o aparentă legalitate a operațiunilor.

Inspectorii fiscali concluzionează că toate aceste elemente vin să susțină ideea că societatea AS S.R.L. se interpune pe circuitul economic fără a desfășura efectiv activități economice impozabile și fără a avea în intenție declararea operațiunilor desfășurate la organele fiscale și implicit declararea și plată obligațiilor fiscale ce decurg din acestea.

Urmare a acestui mod de operare, s-au creat avantaje fiscale beneficiarului X S.R.L. care a înregistrat în evidența contabilă și fiscală documentele emise de această societate.

Inspectorii fiscali constată că din punct de vedere contabil documentele emise de societatea AS S.R.L. către X S.R.L. nu constituie documente justificative în sensul prevederilor art. 6, alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederile art. 1, alin. (1) din Ordinul nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formularele financiar-contabile, ale art. 155, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale anexei 1A, pct. 2 din Ordinul nr. 3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile (forma în vigoare în anul 2012).

Din punct de vedere fiscal, organele de control constată că **cheltuiala în sumă de X24 lei**, înregistrată în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune este nedeductibilă fiscal conform prevederilor Titlului II, art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale titlului II, pct. 12 și pct. 44 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare (forma în vigoare în anul 2012).

3) Referitor la tranzacțiile desfășurate cu societatea B S.R.L. CUI ROW13

Urmare a verificărilor efectuate organele de control au constatat că în perioada aprilie 2012- septembrie 2012 S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă facturi în care sunt înscrise mărfuri (zahăr vrac) și care au la furnizor datele de identificare ale societății B S.R.L., mun. SM, str. Energiei, nr. 5, jud. SM. Valoarea totală a mărfurilor este de X58 lei, din care baza impozabilă în sumă de X59 lei și TVA deductibilă în sumă de X60 lei.

Bunurile evidențiate în aceste facturi au fost înregistrate de societatea verificată în evidența contabilă, în debitul contului 371- „Mărfuri”, iar TVA aferentă în contul 4426- „TVA deductibilă”. Societatea verificată a întocmit note de recepție și constatare diferențe, și a operat achizițiile în jurnalele de cumpărări, registrul jurnal și în balanțele de verificare întocmite, în perioada la care se referă. Societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuiala cu mărfurile înregistrate ca achiziții de la B S.R.L. și pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Pentru verificarea neconcordanțelor dintre datele din declarațiile tip 394 privind tranzacțiile dintre cele două societăți, echipa de control a solicitat de la A.J.F.P. SM efectuarea unui control încrucișat la S.C. B S.R.L.

Prin adresa nr. 678/15.06.2018, înregistrată la D.G.R.F.P.- A.C.M. X sub nr. 1150/21.06.2018, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. SM au comunicat următoarele:

- societatea B S.R.L. a fost declarată inactivă din punct de vedere fiscal din data de 06.12.2012 de către organele de inspecție fiscală, întrucât nu a funcționat la sediul declarat, iar administratorul societății dl **H Gyorgy**, cetățean al Republicii Ungaria, nu a dat curs invitației de a se prezenta la organul fiscal;

- Societatea a avut domiciliul fiscal în jud. Y, fiind transferată în SM, str. Energiei, nr. 5, în scopul sustragerii de la control;

- Pe baza datelor comunicate de reprezentanta societății de contabilitate care a condus evidența contabilă pe perioada cât a funcționat în jud. Y și a datelor comunicate de furnizori/beneficiari, la societatea B S.R.L. a fost încheiat Procesul Verbal nr. 97375/ 28.05.2013 care a fost înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Y împreună cu Sesizarea penală nr. 110180/21.06.2013;

- În ceea ce privește faptul că societatea B S.R.L. a emis facturi și a efectuat livrări de bunuri, și dacă acestea au fost incluse în baza de impozitare pentru impozitul pe profit și TVA, se

precizează că aspectul nu are relevanță întrucât s-au întocmit documente care dau o aparență de legalitate pentru justificarea unor circuite fictive (zahăr și ulei) în scopul diminuării impozitelor și taxelor de plată la bugetul de stat;

- societatea B S.R.L. a înregistrat în contabilitate documente de proveniență a bunurilor emise de societăți implicate în lanțuri tranzacționale ilicite, iar sumele de bani au fost ridicate de la bănci sau virate în alte conturi, în contabilitate fiind înregistrată stingerea obligațiilor de plată către societățile furnizoare în mod nelegal.

3.1. Cu privire la comportamentul fiscal al partenerului B S.R.L., organele de control precizează că din informațiile disponibile în bazele de date ale ANAF (aplicațiile Fiscnet și DECIMP), au rezultat următoarele:

- din data de 20.09.2011 asociatul unic și administratorul societății este dl H Gyorgy, cetățean maghiar, domiciliat în loc. Magyaralmas, str. X, nr. 15, Ungaria;
- societatea s-a înființat în data de 06.02.2006 și a avut în perioada 06.02.2006-20.09.2011 ca asociat unic pe dl P Ștefan Remus din loc. W, jud. Y;
- conform vectorului fiscal, în perioada 01.06.2010- 06.12.2012 societatea a fost înregistrată ca plătitoare de TVA și a avut obligația utilizării ca și perioadă fiscală pentru întocmirea și depunerea decontului de taxă, trimestrul calendaristic în perioada 01.06.2010-31.12.2011 și luna calendaristică în perioada 01.01.2012- 06.12.2012;
- conform vectorului fiscal societatea a fost înregistrată ca plătitoare de impozit pe profit în perioada 10.02.2006 - 20.03.2017;
- conform datelor înscrise în aplicația Fiscnet activitatea principală declarată este „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale” - cod CAEN 4120;
- societatea a depus declarații 100, ultima fiind depusă în data de 25.07.2012;
- ultimul decont de TVA și ultima declarație 394 au fost depuse în data de 25.09.2012;
- ultimul bilanț anual depus de către societate fost pentru anul 2011;
- societatea a fost declarată inactivă din data de 06.12.2012 de către inspecția fiscală și a fost radiată din data de 20.03.2017.

3.2. Organele de control au analizat documentelor financiar- contabile întocmite aferent achiziției de mărfuri (zahăr vrac) înregistrate de societatea X S.R.L. de la B S.R.L., puse la dispoziție de societatea verificată și au constatat următoarele:

- S.C. B S.R.L. emite în perioada aprilie 2012- septembrie 2012 pentru X S.R.L. un număr de 36 facturi, în valoare totală de X58 lei, din care baza impozabilă în suma de X59 lei și TVA în sumă de X60 lei. Facturile reprezentând formulare pretipărite, conțin datele de identificare ale societății, date referitoare la cumpărător, denumirea produselor, unitate de măsură, cantitate, valoare, delegat etc., fiind completate manual;
- Societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă achiziția de mărfuri în conturile 371- „Mărfuri” și 607- „Cheltuieli cu mărfurile”. Facturile sunt înregistrate în jurnalele de cumpărări, registrul jurnal și în balanțele de verificare întocmite de societatea X S. R. L., la perioada la care se referă;
- Achizițiile de mărfuri facturate de societatea B S.R.L. către X S.R.L. nu au avut la bază un contract încheiat între cele două societăți;
- La facturile emise, S.C. B S.R.L. a anexat CMR-uri, pe care este înscris ca destinatar al mărfurilor societatea DT S.R.L., altele la care expeditorul este societatea UPT S.R.L. X etc. De asemenea, s-a constatat că la facturile emise de către B S.R.L. în luna mai 2012 au fost atașate CMR-uri conform cărora marfa (zahărul vrac) a fost transportată de la SM în X, la S.C. X S.R.L. Pe 2 dintre facturile emise de către B S.R.L. în luna mai 2012 apare înscris la delegat H Gyorgy iar în CMR-uri apare la transportator societatea GT Kft Ungaria și ET Sro Slovacia. Pe o factură emisă de către B S.R.L. în luna mai 2012 apare înscris la delegat B Claudiu iar în CMR apare la transportator societatea F Kft Ungaria;
- Din fișele de magazie pentru produsul zahăr vrac puse la dispoziție de către societatea X S.R.L. rezultă că în luna mai 2012 zahărul vrac aprovizionat și recepționat de către societate a fost livrat în aceiași zi la societatea U S.R.L. SM. Pe facturile de livrare apare ca delegat B Claudiu sau H Gyorgy iar la mijlocul de transport apare X22DIU. Din interogarea bazei de date

Dispecer pusă la dispoziția ANAF a rezultat că mijlocul de transport cu nr. de înmatriculare X22DIU a aparținut în această perioadă societății C S.R.L. SM.

În nota explicativă, reprezentantul S.C. X S.R.L., dl C Daniel, a precizat că proveniența mărfi este dovedită cu date din CMR-urile anexate la facturi, în care este menționat expres locul și data încărcării produselor, firma de transport certificând încărcarea fizică a cantității de marfă înregistrată în evidența contabilă a S.C. X S.R.L. Acesta mai precizează că toate mărfurile sunt însoțite de factură, aviz, CMR și declarație de conformitate, însă nu toate formularele de declarație de conformitate conțin identificarea Furnizorului.

3.3. Organele de control constată că în anul 2012 societatea B S.R.L. depune declarația informativă cod 394 pentru lunile februarie și martie și pentru perioada mai- august.

Din analiza diagramelor rezultate din coroborarea informațiilor din declarațiile informative cod 394 s-a constatat că în anul 2012 B S.R.L. a declarat achiziții de bunuri și servicii de la 12 parteneri, în sumă totală de X61 lei, din care baza impozabilă în sumă de X62 lei și TVA în sumă de X63 lei, cei mai mari furnizori fiind:

- EC S.R.L. CUI W14, de la care declară achiziții în sumă de X64 lei, din care baza impozabilă în sumă de X65 lei și TVA în sumă de X66 lei;
- LC S.R.L. CUI W15, de la care declară achiziții în sumă de X67 lei, din care baza impozabilă în sumă de X68 lei și TVA în sumă de X69 lei;
- ET 94 S.R.L. CUI W16, de la care declară achiziții în sumă de X70 lei, din care baza impozabilă în sumă de X71 lei și TVA în sumă de X72 lei;
- SI S.R.L. CUI W17, de la care declară achiziții în sumă de X73 lei, din care baza impozabilă în sumă de X74 lei și TVA în sumă de X75 lei.

Furnizorii prezentați anterior nu declară livrări către B S.R.L. în anul 2012.

Din analiza datelor din aplicația c-lynx ce gestionează declarația informativă cod 394, a rezultat că livrările declarate de către B S.R.L. în anul 2012 au fost în sumă totală de X76 lei (X77 lei baza impozabilă și TVA de X78 lei) și au fost declarate către un număr de 16 societăți, cele mai mari fiind:

- X S.R.L. CUI W1 , către care declară livrări în sumă de X79 lei, din care baza impozabilă în sumă de X80 lei și TVA în sumă de X81 lei, în timp ce X S.R.L. declară achiziții de la aceasta societate în sumă de X82 lei, din care baza impozabilă în sumă de X83 lei și TVA în sumă de X84 lei;
- AR S.R.L. CUI Q, către care declară livrări în sumă de X85 lei, din care baza impozabilă în sumă de X86 lei și TVA în sumă de X87 lei;
- MYI S.R.L. CUI W17, către care declară livrări în sumă de X88 lei, din care baza impozabilă în sumă de X89 lei și TVA în sumă de X90 lei, în timp ce MYI S.R.L. declară achiziții de la această societate în sumă de X91 lei, din care baza impozabilă în sumă de X92 lei și TVA în sumă de X93 lei;
- UPT S.R.L. CUI W18, către care declară livrări în sumă de X94 lei, din care baza impozabilă în sumă de X95 lei și TVA în sumă de X96 lei, în timp ce UPT S.R.L. declară achiziții de la această societate în sumă de X97 lei, din care baza impozabilă în sumă de X98 lei și TVA în sumă de X99 lei.

De asemenea din analiza datelor din aplicația c-lynx ce gestionează declarația informativă cod 394, s-a constatat că alte societăți au declarat achiziții de la B S.R.L. dar aceasta nu a declarat livrări, suma totală a acestora fiind de X100 lei (X101 lei și TVA de X102 lei), astfel:

- PE S.R.L. CUI W20, declară achiziții în sumă de X103 lei, din care baza impozabilă în sumă de X104 lei și TVA în sumă de X105 lei;
- LPC S.R.L. CUI W2, declară achiziții în sumă de X106 lei, din care baza impozabilă în sumă de X107 lei și TVA în sumă de X108 lei.

3.4. Cu privire la modul de decontare între parteneri, s-a constatat faptul că plata mărfurilor ce fac obiectul tranzacțiilor comerciale dintre cele două societăți s-a efectuat atât în numerar (suma de 17.500 lei) cât și prin virament bancar, din conturile S.C. X S.R.L. în contul bancar aparținând societății B S.R.L. deschis la Banca Raiffeisen SM.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, prin adresa înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii X sub nr. 953/21.05.2018, au fost solicitate Băncii Raiffeisen Bank SA București informații referitoare la rulajele contului bancar deținut de B S.R.L.

Cu adresa de răspuns nr. 3150/14.06.2018, Banca Raiffeisen a comunicat A.C.M. Brașov în format electronic, informații referitoare la decontările din contul bancar aparținând X furnizoare și extrasele de cont.

Conform datelor transmise de către Banca Raiffeisen, domnul **H Gyorgy**, cetățean maghiar este persoana împuternicită cu specimen de semnătură la S.C. B S.R.L.

Din analiza încasărilor și plăților efectuate de către societatea B S.R.L. prin contul deschis la Banca Raiffeisen în perioada iunie 2010-octombrie 2012, perioadă pentru care au fost furnizate informații, a rezultat că societatea a încasat în aceasta perioadă suma de X109 lei, cele mai mari sume fiind încasate de la următoarele societăți:

- X S.R.L. suma de X110 lei;
- AR S.R.L. suma de X111 lei;
- UPT S.R.L. suma de X112 lei;
- LPC S.R.L. S.R.L. suma de X106 lei;
- G S.R.L. suma de X113 lei.

Din analiza plăților efectuate de către societatea B S.R.L. prin contul deschis la Banca Raiffeisen în perioada iunie 2010 - octombrie 2010, în sumă totală de X109 lei, a rezultat că cea mai mare parte a plăților efectuate au fost către societatea O KFT în contul ROX deschis la Banca Raiffeisen, în sumă de X114 lei (56,55%). De asemenea, în această perioadă dl H Gyorgy a efectuat retrageri de numerar în sumă de X115 lei.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a solicitat băncii Raiffeisen, prin adresa nr. 1684/26.09.2018, rulajele conturilor deținute la această bancă de către O KFT și H Gyorgy.

Din analiza informațiilor transmise de către Banca Raiffeisen cu privire la rulajele conturilor amintite anterior, s-a constatat că în cazul persoanei fizice H Gyorgy plățile efectuate din aceste conturi reprezintă în mare parte retrageri numerar cât și plăți către alte societăți, iar în cazul societății O KFT plățile reprezintă atât retrageri numerar cât și plăți către diferite societăți din România.

Date fiind cele constatate, organele de control concluzionează că societatea B S.R.L. este doar o societate care furnizează facturi fără a livra mărfuri (nu a avut angajați în anul 2012 iar achizițiile declarate de la terți nu au fost confirmate), și care se interpune pe circuitul economic fără a desfășura efectiv activități economice impozabile și fără a avea în intenție declararea operațiunilor desfășurate la organele fiscale și implicit declararea și plata obligațiilor fiscale ce decurg din acestea. Urmare a acestui mod de operare s-au creat avantaje fiscale beneficiarului X S.R.L. care a înregistrat în evidența contabilă și fiscală documentele emise de această societate.

Inspectorii fiscali constată că din punct de vedere contabil documentele emise de societatea B S.R.L. către X S.R.L. nu constituie documente justificative în sensul prevederilor art. 6, alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale prevederilor art. 1, alin. (1) din Ordinul nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulele financiar-contabile, ale art. 155, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale anexei 1A, pct.2 din Ordinul nr. 3512/2008 privind registrele și formulele financiar-contabile (forma în vigoare în anul 2012).

Din punct de vedere fiscal organele de control constată că **cheltuiala în sumă de X59 lei**, înregistrată în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune este nedeductibilă fiscal conform prevederilor Titlului II, art. 19 alin. (1), art. 21, alin. (1) și (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale titlului II, pct. 12 și pct. 44 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare.

4. Referitor la tranzacțiile desfășurate cu societatea LS S.R.L. CUI ROW21

Urmare a verificărilor efectuate organele de control au constatat că în perioada decembrie 2014- august 2016 societatea X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă facturi în care sunt

înscrise materiale (paleți lemn) și care au la furnizor datele identificare ale societății LS S.R.L., sat S, com. S, nr. 177, jud. X, Valoarea totală a materialelor este de X116 lei.

Bunurile evidențiate în aceste facturi (paleți lemn) au fost înregistrate de societatea verificată în evidența contabilă în debitul contului 3028- „Materiale consumabile”. S.C. X S.R.L. a întocmit note de recepție și constatare diferențe și a operat achizițiile în jurnalele de cumpărări, registrul jurnal și în balanțele de verificare întocmite, la perioada la care se referă. Cheltuiala cu materialele în sumă de X116 lei a fost considerată deductibilă din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil.

Cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P.- A.C.M. Brașov sub nr. 965/21.05.2018, organele de inspecție fiscală au solicitat A.J.F.P X efectuarea unui control încrucișat la LS S.R.L.

Urmare a controlului inopinat efectuat la societatea LS S.R.L., A.J.F.P X a transmis Procesul verbal nr. 1/15.06.2018, din analiza căruia au rezultat următoarele:

- Controlul s-a desfășurat la sediul biroului expert contabil Loredana Măria B, persoana care asigură conducerea evidenței contabile (aceeași persoană care asigură și conducerea evidenței contabile a societății X S.R.L.);

- Pe parcursul desfășurării controlului, societatea a fost reprezentată de către dl B Andrei Ilie, în calitate de administrator și asociat unic;

- Din verificarea efectuată s-a constatat că bunurile înscrise în facturile de livrare, respectiv paleți (europaleti sau paleți noneuro), au fost achiziționate de către societatea LS S.R.L. în baza borderourilor de achiziție de la producători individuali persoane fizice din jud. X, Sibiu, Covasna, Brașov, Maramureș, Vaslui. În urma verificării prin sondaj a unor persoane fizice înscrise în aceste borderouri s-a constatat ca acestea nu aveau cunoștință de respectivele borderouri, erau angajați ai societății X S.R.L., etc.

4.1. Cu privire la partenerul LS S.R.L., organele de control precizează că din datele și informațiile disponibile în bazele de date A.N.A.F. (aplicația Fiscnet), au rezultat următoarele:

- asociatul unic și administratorul societății este d-nul B Andrei Ilie, domiciliat în loc. Sb, str. Valea Frumoasei, bl. 8, sc. C, et. 4, ap. 14;
- societatea s-a înființat în data de 13.05.2010;
- societatea a fost înregistrată ca plătitoare de TVA din data de 16.11.2017 și a avut, conform vectorului fiscal, ca perioadă desemnată pentru depunerea decontului de TVA trimestrul calendaristic;
- conform vectorului fiscal, societatea a fost înregistrată ca plătitoare de impozit pe profit în perioada 17.05.2010 - 31.01.2013 și plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor din data de 01.02.2013;
- conform datelor înscrise în aplicația Fiscnet, activitatea principală declarată este „Facilități de cazare pentru vacanțe și perioade de scurtă durată” - cod CAEN 5520;
- societatea a depus declarații 100, ultima fiind depusă în data de 24.04.2018;
- ultimul decont de TVA și ultima declarație 394 au fost depuse în data de 25.07.2018;
- ultimul bilanț anual depus de către societate fost pe anul 2016. Din datele înscrise în bilanțurile depuse rezultă că societatea nu a avut angajați, nu deține mijloace de transport și de manipulare mărfuri;
- conform datelor înscrise în Revisal, asociatul unic și administratorul societății, dl B Andrei Ilie, este angajatul X S.R.L. din data de 03.07.2012, unde deține funcția de „Gestionar Depozit”.

4.2. Organele de control au analizat documentelor financiar- contabile întocmite aferent achiziției de materiale (paleți din lemn) înregistrate de societatea X S.R.L. de la LS S.R.L., puse la dispoziție de societatea verificată și au constatat următoarele:

- S.C. LS S.R.L. emite în perioada decembrie 2014- august 2016 pentru X S.R.L., un număr de 5 facturi în valoare totală de X116 lei. Facturile reprezentând formulare pretipărite, conțin datele de identificare ale societății, date referitoare la cumpărător, denumirea produselor, unitate de măsură, cantitate, valoare, delegat etc., fiind completate manual;
- Societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă facturile ce reflectă achiziții de materiale în contul 3028- „Materiale consumabile” și apoi în contul 6028- „Cheltuieli cu

materiale consumabile”. Facturile sunt înregistrate în jurnalele de cumpărări, registrul jurnal și în balanțele de verificare întocmite de societatea X S.R.L., în perioada la care se referă;

- Achizițiile de materiale (paleți din lemn) facturate de societatea LS S.R.L. către X S.R.L. nu au avut la bază un contract încheiat între cele două societăți;
- La facturile emise, LS S.R.L. a anexat CMR-uri, din care rezultă că transportul mărfurilor ar fi fost efectuat cu mijlocul de transport X06KEN. Din consultarea bazei de date Dispecer pusă la dispoziția ANAF, a rezultat că autovehiculul cu numărul de înmatriculare X06KEN a aparținut societății DT S.R.L.

4.3. În perioada decembrie 2014- august 2016 S.C. LS S.R.L. nu a fost înregistrată în scopuri de TVA.

4.4. Din datele înscrise în Procesul verbal de control încrucișat nr. 1/15.06.2018, anterior menționat, a rezultat că S.C. LS S.R.L. a încasat de la societatea X S.R.L., prin virament bancar, suma de X117 lei.

De asemenea din analiza jurnalului de casă a rezultat că societatea LS S.R.L. a efectuat încasări prin casă constând în împrumut societate și viramente interne, iar plățile prin casă constau în achitarea borderourilor de achiziții și restituire împrumut societate.

Organele de control consideră că societatea LS S.R.L. este doar o societate care furnizează facturi fără a livra bunuri (nu a avut angajați, utilaje de manipulare paleti, spații de depozitare iar achizițiile declarate de la persoane fizice nu au fost confirmate de către acestea), aceasta nu desfășoară efectiv activități economice impozabile, rezultatul acestui mod de operare constând în crearea unor avantaje fiscale beneficiarului X S.R.L.

Organele de control sesizează că asociatul unic și administratorul societății LS S.R.L. este angajatul societății X S.R.L. din data de 03.07.2012, iar unul dintre principalii furnizorii persoane fizice, după cum rezultă din borderourile de achiziție, respectiv O Ioan Silviu a fost de asemenea angajatul societății X S.R.L. în perioada 03.07.2012 - 25.01.2018 în funcția de „Manipulant mărfuri”.

Inspectorii fiscali constată că din punct de vedere contabil documentele emise de societatea LS S.R.L. către X S.R.L. nu constituie documente justificative în sensul prevederilor art. 6, alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 1, alin. (1) din Ordinul nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formularele financiar-contabile, ale art. 155, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale anexei 1A, pct. 2 din Ordinul nr. 3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile (texte valabile în anul 2014 și 2015) și în sensul prevederilor anexei 1A, pct. 2 din Ordinul nr. 2634/2015 privind registrele și formularele financiar-contabile și ale art. 319 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal (în vigoare de la 01.01.2016).

Din punct de vedere fiscal, organele de control constată că **cheltuiala în sumă de X116 lei**, înregistrată în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, este nedeductibilă fiscal conform prevederilor Titlului II, art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale titlului II, pct. 12 și pct. 44 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare, menținute de art. 19 alin. (1) și art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

5. Referitor la tranzacțiile desfășurate cu societatea PC- Mauritius

S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă, în luna martie 2012, facturi în care sunt înscrise servicii de intermediere, emise de societatea PC cu sediul social în Republica Mauritius. Valoarea totală facturată este de X118 lei (90.000 USD) și nu a fost achitată până la data controlului (luna octombrie 2018).

Urmare a controlului organele de control au concluzionat că societatea X S.R.L. a dedus în mod eronat cheltuielile cu serviciile facturate de către PC din Republica Mauritius, **în sumă de X118 lei**, fiind încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal

cu modificările și completările ulterioare și prevederile Titlului II pct. 48 din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

II.2 Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/03.12.2018, A.J.F.P. X a calculat obligații fiscale accesorii în sumă totală de X119 lei, din care D1 lei dobânzi și P1 lei penalități de întârziere.

Conform adresei nr. 832/14.01.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov cu nr. 1927/17.01.2019, transmisă de A.J.F.P. X- Serviciul Evidență pe plătitor persoane juridice, din suma totală a accesoriilor, aferent impozitului pe profit contestat în sumă de I lei au fost calculate accesorii în sumă de X120 lei, din care D lei dobânzi și P lei penalități de întârziere.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A) Aspecte de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele invocate de contestatară sunt întemeiate și pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestate.

Referitor la afirmația societății că inspecția fiscală pentru anul 2012 nu respectă prevederile legale prevăzute de Codul de procedură fiscală, încălcând principiul unicității inspecției fiscale

În fapt, în contestația formulată, societatea precizează că anul 2012 a mai făcut obiectul unei verificări fiscale care a vizat aceeași perioadă, respectiv anul 2012, cu prilejul căreia susține că au fost verificați aceeași furnizori și același tip de marfă achiziționată dar organele de control nu au identificat tranzacții față de care să existe suspiciuni privind legalitatea și realitatea.

Petenta invocă în susținere prevederile art. 105 alin. (3) și (5) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, abrogate la data efectuării inspecției fiscale analizate în speță.

Totodată, societatea consideră că principiul unicității inspecției fiscale și a minimei afectări a activității contribuabilului se referă la toate procedurile de control aflate la dispoziția organelor de inspecție fiscală, inclusiv la controlul inopinat, efectuat conform art. 97 din OG 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la regulile privind inspecția fiscală, organul de soluționare reține că la data efectuării inspecției fiscale erau în vigoare prevederile art. 118 alin. (2) și (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, referitor la procedura de inspecție fiscală, prevederile Titlului VI- Controlul fiscal, Capitolul I-Inspecția fiscală din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală statuează următoarele:

art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

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

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*

- e) solicitarea de informații de la terți;
- f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;
- g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;
- h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;
- i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;
- j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;
- k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
- l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.

art. 115 Formele și întinderea inspecției fiscale

(1) Formele de inspecție fiscală sunt:

- a) inspecția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a modului de îndeplinire a tuturor obligațiilor fiscale și a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce revin unui contribuabil/plătitor, pentru o perioadă de timp determinată;
- b) inspecția fiscală parțială, care reprezintă activitatea de verificare a modului de îndeplinire a uneia sau mai multor obligații fiscale, precum și a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, ce revin unui contribuabil/plătitor pentru o perioadă de timp determinată.

art. 116 Metode de control

(1) Pentru efectuarea inspecției fiscale se pot folosi următoarele metode:

- a) inspecția prin sondaj care constă în activitatea de verificare selectivă a perioadelor impozabile, documentelor și operațiunilor semnificative, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale;
- b) inspecția exhaustivă care constă în activitatea de verificare a tuturor perioadelor impozabile, precum și a documentelor și operațiunilor semnificative, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale;
- c) inspecția electronică, care constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acesteia, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.

art. 118 Reguli privind inspecția fiscală

(2) Inspecția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.

(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.”

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 factual 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. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

(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;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

Ca metode pentru efectuarea inspecției fiscale legiuitorul a prevăzut inspecția prin sondaj, inspecția exhaustivă și inspecția electronică.

Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. 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. La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi Procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

Legiuitorul a mai prevăzut că Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

- Deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

- Deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și de obligații fiscale principale;

- Deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

Totodată, referitor la controlul inopinat, Titlului VI- Controlul fiscal, Capitolul I-Inspecția fiscală din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

art. 134 Obiectul controlului inopinat

(1) Organul fiscal poate efectua un control fără înștiințarea prealabilă a contribuabilului/plătitorului, denumit în continuare control inopinat.

(2) Controlul inopinat constă în:

a) verificarea faptică și documentară, în principal, ca urmare a unor informații cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale;

b) verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale unui contribuabil/plătitor, în corelație cu cele deținute de persoana sau entitatea supusă unui control fiscal, denumită control încrucișat;

c) verificarea unor elemente ale bazei de impozitare sau cu privire la situația fiscală faptică, precum și constatarea, analizarea și evaluarea unui risc fiscal specific.

(3) Durata efectuării controlului inopinat este stabilită de conducătorul organului de control, în funcție de obiectivele controlului, și nu poate fi mai mare de 30 de zile.

(4) Pentru aceleași operațiuni și obligații fiscale aferente acestora nu se poate derula concomitent și un control inopinat cu o inspecție fiscală derulată la același contribuabil, cu excepția situației în care în alte proceduri sunt necesare constatări în legătură cu operațiuni și obligații fiscale supuse unei inspecții fiscale în derulare, caz în care echipa de inspecție fiscală este competentă să efectueze și un control inopinat. În acest caz se încheie proces-verbal potrivit art. 135 alin. (3), iar durata controlului inopinat nu intră în calculul duratei inspecției fiscale.

art. 135 Reguli privind desfășurarea controlului inopinat

(3) La finalizarea controlului inopinat se încheie proces-verbal, care constituie mijloc de probă în sensul art. 55. Un exemplar al procesului-verbal se comunică contribuabilului/plătitorului.

Se reține legiuitorul a prevăzut că pentru aceleași operațiuni și obligațiile fiscale aferente acestora nu se poate derula **concomitent** și un control inopinat cu o inspecție fiscală, fapt ce confirmă că cele două acțiuni nu intră sub incidența principiului unicității.

În speță, se reține că în anul 2013 la S.C. X S.R.L. a fost efectuat un control inopinat pentru analizarea operațiunilor intracomunitare desfășurate de societate, la finalizarea căruia a fost întocmit un Proces verbal în conformitate cu prevederile art. 97. alin. (2) din OG 92/2003/R, în vigoare la data efectuării controlului, care prevede că:

“(2) La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.”

Totodată, se mai reține că urmare a controlului inopinat nu s-au stabilit obligații fiscale suplimentare.

Referitor la susținerea petentei că organele de control au verificat „*aceeași furnizori și același tip de marfă achiziționată*” organul de soluționare reține că aceasta este neîntemeiată având în vedere faptul că, așa cum precizează și petenta, „*obiectul controlul l-a constituit analiza achizițiilor intracomunitare*”, iar inspecția a constatat deficiențe cu privire la achizițiile de la furnizori societăți românești.

Se reține că legiuitorul a prevăzut la art. 118 alin. (2) că inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, ori în speță nu se pune problema unei duble verificări a aceleiași creanțe fiscale, pentru aceea și perioadă, în condițiile în care în anul 2013 a avut loc doar un control inopinat care a avut ca obiect verificarea achizițiilor intracomunitare efectuate de petentă, la finalizarea căruia s-a întocmit un Proces verbal, iar inspecția desfășurată în perioada 26.04.2018-26.10.2018 a avut ca obiect verificarea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată.

Se mai reține că și anterior intrării în vigoare a Legii 207/2015, efectuarea unui control încrucișat sau inopinat, chiar vizând aceeași perioadă fiscală, nu exclude efectuarea unei inspecții fiscale, fapt ce rezultă din dispozițiile art. 102 alin. (3) lit. b) din OG 92/2003/R, menținute de prevederile art. 122 alin. (4) lit. b) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin care legiuitorul a dispus:

„art. 102 Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

art. 122 Avizul de inspecție fiscală

(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;”

În consecință, se reține că principiul unicității inspecției fiscale invocat de către contestatoare nu a fost încălcat, pentru obligația reprezentând impozitul pe profit **S.C. X S.R.L. a fost supusă unei singure inspecții fiscale**, finalizate prin întocmirea de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.F.P.Contribuabili Mijlocii X a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/19.11.2018 și emiterea Deciziei de impunere nr. F-X/19.11.2018.

Referitor la elementele actului administrativ

Prin contestația formulată contribuabilul susține că în ceea ce privesc cheltuielile cu în relația cu S.C. MT S.R.L., S.C. AS S.R.L., S.C. B S.R.L. și S.C. LS S.R.L. „*este specificat doar că documentele emise de către partenerii contractuali nu constituie documente justificative din punct de vedere contabil în sensul art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991*” și invocă prevederile art. 97 și ale art. 46 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 97 și ale art. 46 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“ art. 97 Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.

art. 46

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”*

Din textele legale antecitate rezultă că elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Din analiza Deciziei de impunere nr. F-X/19.11.2018, organul de soluționare reține că aceasta conține toate elementele precizate la art. 46 alin. (2) și la art. 97 din Legea 207/2015 antecitate.

În ceea ce privește temeiul de drept în baza căruia au fost stabilite obligații fiscale suplimentare aferent achizițiilor de la S.C. MT S.R.L., S.C. AS S.R.L., S.C. B S.R.L. și S.C. LS S.R.L., din documentele la dosar se constată că organele de control au încadrat ca nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în baza documentelor care au la furnizor datele acestor societăți, constatând că au fost încălcate prevederile Titlului II, art. 19 alin. (1), art. 21, alin. (1) și alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale Titlului II, pct 12 și pct. 44 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, se constată ca nefondată afirmația petentei că în actul administrativ fiscal „*este specificat doar că documentele emise de către partenerii contractuali nu constituie documente justificative din punct de vedere contabil în sensul art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991*”, concluziile organelor de control fiind fundamentate pe prevederile Codului fiscal, în vigoare la data înregistrării achizițiilor.

Prin urmare, în speță nu se poate reține că actul administrativ fiscal nu conține elementele expres prevăzute de lege iar Decizia de impunere nu poate fi anulată pentru motivele procedurale expuse de societatea contestatoare în contestația formulată, acestea nefiind fondate.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, actul administrativ fiscal este nul dacă:

„art. 49

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei*

împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

În speță, Decizia de impunere F-X/19.11.2018 contestată cuprinde toate elementele prevăzute la art. 49 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv sunt înscrise informații privind numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectului actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, precum și organul fiscal emitent. De asemenea, se constată că actul administrativ fiscal a fost întocmit de organul fiscal competent a efectua inspecție fiscală la acest contribuabil și nu este afectat de o gravă și evidentă eroare.

Referitor la precizarea petentei că *“Societatea DT S.R.L. a cărui asociat și administrator a fost reprezentatul reclamantei, a făcut obiectul controlului fiscal în perioada 2011-2016 (...) au fost verificați aceeași furnizori, același tip de marfă achiziționată, instrumentul de verificare al organelor fiscale fiind identic, (...) nu au fost identificate tranzacții frauduloase sau falși furnizori”*, se reține că în conformitate cu dispozițiile art. 6 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor.”

astfel că organele de control nu trebuie să ia în considerare soluția adoptată de inspectorii fiscali în cadrul actului administrativ fiscal emis la S.C. DT S.R.L., acesta fiind emis pentru alt contribuabil.

Drept urmare, deoarece excepțiile de procedură ridicate de societatea contestatoare au fost respinse ca neîntemeiate, D.G.R.F.P. Brașov-Serviciul Soluționare Contestații 1 se va investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de S.C. X S.R.L.

B) Aspecte de fond

1) Referitor la cheltuielile în sumă de X118 lei cu servicii de intermediere

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au respins la deducere aceste cheltuielile cu serviciile de intermediere, în condițiile în care societatea nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației documente care să confirme realitatea și necesitatea achiziției acestora.

În fapt, în urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că societatea X S.R.L. a înregistrat în luna martie 2012 în evidența financiar-contabilă facturi în care sunt înscrise servicii de intermediere, emise de societatea PC cu sediul social în Republica Mauritius. Valoarea totală facturată este de X118 lei (90.000 USD) și nu a fost achitată până la data controlului (luna octombrie 2018).

Contravaloarea serviciilor înscrise în aceste facturi a fost înregistrată de societatea verificată în evidența contabilă în debitul contului 628- „Cheltuieli cu alte servicii” și a fost evidențiată în jurnalele de cumpărări, registrul jurnal și în balanțele de verificare întocmite de S.C.

X S.R.L., din luna martie 2012, cheltuiala fiind considerată deductibilă din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil al anului 2012.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție de către petentă, organele de control au reținut că între cele două societăți a fost încheiat contractul de intermediere nr. 12/01.02.2011 prin care Intermediarul (PC) se obliga să identifice un partener pentru Beneficiar (X S.R.L.) și să mijlocească acceptarea ofertei ferme anexate. Oferta constă în găsirea de noi posibili clienți pe teritoriul României și în țările învecinate cu România, în special depozite en- gross, supermarketuri, producători, inclusiv licitații online de produse pe care beneficiarul le comercializează.

Conform prevederilor contractuale:

- Termenul pentru executarea prestației de către intermediar începe de la data semnării contractului și are valabilitate de 5 ani de la data semnării contractului;
- Obligațiile intermediarului:
 1. Să facă demersurile necesare pentru identificarea acceptantului ofertei.
 2. Să-l informeze de îndată pe beneficiar asupra acceptării ofertei.
 3. Să faciliteze stabilirea contactului între beneficiar și acceptantul ofertei.
 4. Să efectueze demersurile profesionale uzuale necesare pentru a determina părțile să încheie operația comercială avută în vedere.
- Prin contract Beneficiarul se obligă să plătească plătească intermediarului o remunerație calculată procentual din valoarea contractată în valoare de 3.15% din valoarea fără TVA, plus taxa de semnare contract în valoare de Y5 USD. Totodată, părțile au convenit ca plata remunerației de 3,15% să se efectueze numai după încasarea în totalitate a mărfurilor livrate către clienții intermediarului precum și că plata comisionului de semnare contract se va achita în maximum 60 de zile de la semnarea contractului cu clientul intermediarului.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție de către societatea X S.R.L. organele de control au constatat următoarele:

- În baza contractului de intermediere menționat anterior au fost întocmite de către PC, în luna martie 2012, două facturi, respectiv factura nr 1004/15.03.2012 în valoare de Y1 USD (Y2 lei) și factura 1005/31.03.2012 în valoare de Y1 USD (Y3 lei), ambele facturi fiind redactate în limba engleză;
- PC este o societate cu sediul în Republica Mauritius, Port Louis, Ebene Tower 52, et. 9. Din cuprinsul primei facturi (1004/15.03.2012) rezultă ca au fost facturate servicii profesionale conform contract 12/01.02.2011 în valoare de Y4 USD, comision intermediere semnare contract 209/05.05.2011 cu societatea SI Inc S.R.L. în valoare de Y5 USD și comision intermediere semnare contract 54/05.01.2012 cu societatea GI S.R.L. în valoare de Y5 USD;
- Din cuprinsul celei de-a doua facturi (1005/31.03.2012) rezultă că au fost facturate servicii profesionale conform contract 12/01.02.2011 în valoare de Y1 USD, referitoare la contract 209/05.05.2011 și la contract 54/05.01.2012 amintite anterior.

Societatea X S.R.L. a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală contractele nr. 209/05.05.2011, încheiat cu societatea SI Inc S.R.L. și nr. 54/05.01.2012, încheiat cu societatea GI S.R.L., în cuprinsul cărora nu este menționat niciun intermediar.

Urmare a controlului organele de control au concluzionat că societatea X S.R.L. a dedus în mod eronat cheltuielile cu serviciile facturate de către PC din Republica Mauritius, în sumă de X118 lei, fiind încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și prevederile Titlului II pct. 48 din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) și (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004 conform cărora:

“art. 19 Reguli generale

(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.”

Normele metodologice de aplicare

“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.”

art. 21- Cheltuieli din Codul fiscal

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

*(4) Următoarele cheltuieli **nu sunt deductibile**:*

[...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.”;

coroborate cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“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.

Nu intră 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.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca acestea să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și să fie justificate cu documente întocmite potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunilor. De asemenea, se reține că pentru a deduce cheltuielile cu prestări de servicii, trebuie să fie încheiate contracte și să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate și să fie necesare.

În același sens este și Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013, care stipulează că:

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

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

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

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

În contestația formulată societatea susține că „Facturile recepționate pentru prestări servicii între S.C. X S.R.L. și PC au fost recepționate în baza contractelor semnate cât și a livrărilor realizate probate prin fișele de client înregistrate în contabilitatea S.C. X S.R.L. Serviciile au fost efectiv prestate și au fost necesare având în vedere obiectul de activitate al reclamantei.” dar nu prezintă niciun document din care să rezulte aportul PC la semnarea contractelor cu S.C. SI INC S.R.L. respectiv S.C. GI S.R.L.

Ori simpla susținere a faptului că serviciile au fost prestate și au fost necesare sau prezentarea unui contract, nu este suficientă pentru a se justifica prestarea efectivă a serviciilor, societatea fiind ținută să prezinte și situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare care să probeze implicarea companiei PC în negocierea contractelor cu S.C. SI INC S.R.L. respectiv S.C. GI S.R.L.

Mai mult, se reține că organele de control au solicitat celor doi parteneri, (SC SI INC S.R.L. respectiv S.C. GI S.R.L.) informații privind existența unei persoane (fizică sau juridică) intermediare în contractul încheiat cu S.C. X S.R.L., iar acestea nu au confirmat intermedierea. Astfel, din documentele la dosar rezultă că:

a) Pentru stabilirea realității privind serviciile de intermediere prestate de către PC și înregistrate pe cheltuieli de exploatare de către societatea X S.R.L. în anul 2012, echipa de inspecție fiscală a solicitat societății SI Inc S.R.L. prin adresa nr. 1602/10.09.2018, informații privind existența unei persoane (fizică sau juridică) intermediare în contractul încheiat între societățile SI Inc S.R.L. și X S.R.L.

În răspunsul primit în data de 11.09.2018, reprezentantul societății SI Inc S.R.L. a precizat că „La încheierea contractului de achiziție nr. 209/05.05.2011 între X S.R.L. și SI Inc S.R.L., nu a participat în calitate de intermediar nicio persoană fizică sau juridică”.

b) Echipa de inspecție fiscală a solicitat societății GI S.R.L. prin adresa nr. 1601/10.09.2018, informații privind existența unei persoane (fizică sau juridică) care să fi intermediat încheierea contractului dintre societățile GI S.R.L. și X S.R.L.

În răspunsul primit în data de 11.09.2018, reprezentantul societății GI S.R.L. a precizat că la încheierea contractului de achiziție nr. 54/05.01.2012 între X S.R.L. și GI S.R.L., nu a participat în calitate de intermediar nicio persoană fizică sau juridică.

În Nota explicativă dată la solicitarea organelor de inspecție fiscală, reprezentantul SC X SRL, dl C Daniel, a precizat că: „Persoana cu care s-a ținut legătura din partea companiei PC, în vederea negocierii contractelor, a fost S Luca Cătălin care a negociat direct cu S.C. X S.R.L. facilitând întâlnirea de negociere între societatea noastră și S.C. SI INC S.R.L. respectiv S.C. GI S.R.L., nefiind prezent la semnarea contractelor comerciale dintre aceste societăți”.

Referitor la această susținere, se reține că nu doar că PC nu este nominalizată în contracte ca intermediar și nu a participat efectiv la semnarea contractelor, dar societatea nu a prezentat niciun alt document întocmit în numele și pentru PC, care să justifice activitățile întreprinse pentru intermedierea contractelor, nefiind prezentată nicio „urmă” a unei astfel de activități.

Totodată, din documentele anexate la dosarul contestației, organul de soluționare mai reține următoarele:

- conform fișei de cont întocmită pentru acest client și anexată la dosar, se constată că între GI S.R.L. și S.C. X S.R.L. exista o relație de colaborare anterioară încheierii contractului nr. 54/05.01.2012, nefiind un client nou, ci unul care în anul perioada martie-decembrie 2011 a efectuat achiziții de la societatea verificată în valoare de peste 1.700.000 lei, astfel că nu se probează realizarea obiectului contractului „găsirea de noi posibili clienți”;

- clientul SI S.R.L., are același administrator ca și GI S.R.L., acesta reprezentând societățile la semnarea contracte în speță, respectiv pe dl G N. Giulian, au același sediu social

(jud. C, sat F, com. F, str. Cuza Vodă, nr. 36, Corp 7) și a efectuat primele achiziții de la S.C. X S.R.L. anterior semnării contractului cadru nr. 209/05.05.2011;

- SC X S.R.L. nu a achitat contravaloarea serviciilor înscrise în facturi de către PC, până la data controlului (luna octombrie 2018), deși între timp s-au scurs mai bine de 6 ani.

Astfel, în ceea ce privește serviciile de intermediere facturate de PC, se reține că nici la control și nici în susținerea contestației SC X SRL nu a prezentat vreun document din care să reiasă implicarea companiei PC, sau a vreunui reprezentant al său, în negocierea contractelor încheiate cu S.C. SI INC S.R.L., respectiv S.C. GI S.R.L., astfel că organele de control în mod corect au aplicat prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 și ale pct. 48 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, și au respins la deducere cheltuieli în sumă de X118 lei.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

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;* urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru cheltuielile respinse la deducere în sumă de X118 lei și pentru impozitul pe profit în sumă de 11 lei, stabilit suplimentar aferent acestora.

2) Referitor la cheltuielile în sumă de X116 lei cu achiziția de paleți

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au respins la deducere aceste cheltuielile, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente în susținerea contestației și nici argumente de natură să justifice o altă stare de fapt decât cea reținută în urma inspecției fiscale.

În fapt, organele de control au constatat că în perioada decembrie 2014- august 2016 societatea X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă intrări de materiale (paleți lemn) în baza unor facturi care au înscrise la rubrica „Furnizor” datele de identificare ale societății LS S.R.L., sat S, com. S, nr. 177, jud. X. Valoare totală a materialelor înscrise în aceste facturi este de X116 lei.

Urmare a verificărilor efectuate, inspectorii fiscali au concluzionat că din punct de vedere contabil documentele emise de societatea LS S.R.L. către X S.R.L. nu constituie documente justificative în sensul prevederilor art. 6, alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 1, alin. (1) din Ordinul nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formularele financiar-contabile, ale art. 155, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale anexei 1A, pct. 2 din Ordinul nr. 3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile (texte valabile în anul 2014 și 2015) și în sensul prevederilor anexei 1A, pct. 2 din Ordinul nr. 2634/2015 privind registrele și formularele financiar-contabile și ale art. 319 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal (în vigoare de la 01.01.2016).

Totodată, din punct de vedere fiscal organele de control constată că cheltuiala în sumă de X116 lei, înregistrată în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, nu este deductibilă fiscal, fiind incidente prevederile Titlului II, art. 19 alin. (1), art. 21, alin. (1) și (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale titlului II, pct. 12 și pct. 44 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare, menținute la art. 19 alin. (1) și art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (1) și (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004:

„art. 19 Reguli generale

(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.”

Normele metodologice de aplicare

„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.”

art. 21- Cheltuieli din Codul fiscal

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

[...]

*(4) 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;”

Începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente prevederile Legii 227/2015 privind Codul fiscal, care statuează că:

„art. 19 Reguli generale

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

art. 25 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.”

Normele metodologice aprobate prin HG 1/2016

„5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil/rezultatul fiscal se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile/cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, la determinarea profitului impozabil/rezultatului fiscal cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/în scopul desfășurării activității economice. Legiuitorul a mai prevăzut și că 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.

În speță sunt incidente și prevederile Legii 82/1991 a contabilității care statuează că:

“art. 4

(1) *Ministerul Economiei și Finanțelor elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.*

art. 6

(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.”*

Referitor la operațiunile cu S.C. LS S.R.L., din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține următoarele:

1) Pentru verificarea tranzacțiilor, organele de control au solicitat efectuarea unui control inopinat la S.C. LS S.R.L.

Urmare a controlului inopinat efectuat, A.J.F.P X a transmis Procesul verbal nr. 1/15.06.2018, din analiza căruia au rezultat următoarele:

- Controlul s-a desfășurat la sediul biroului expert contabil Loredana Maria B, persoana care asigură conducerea evidenței contabile (aceeași persoană care asigură și conducerea evidenței contabile a societății X S.R.L.);
- Pe parcursul desfășurării controlului, societatea a fost reprezentată de către dl B Andrei Ilie, în calitate de administrator și asociat unic. Domnul B este angajat al S.C. X S.R.L. în funcția de „gestionar depozit” din 03.07.2012;
- Din verificarea efectuată s-a constatat că bunurile înscrise în facturile de livrare, respectiv paleți (europaleți sau paleți noneuro), au fost înregistrate în gestiunea S.C. LS S.R.L. în baza unor borderouri de achiziție de la producători individuali, persoane fizice din jud. X, Sibiu, Covasna, Brașov, Maramureș, Vaslui (3.276 paleți de la numitul O Ioan Silviu, unul dintre principalii furnizorii persoane fizice, după cum rezultă din borderourile de achiziție, care în perioada 2013- ianuarie 2018 a fost angajat al S.C. X S.R.L., 1.713 paleți de la numitul Lazar Vasile CNPX care nu confirmă livrarea declarând că nu-l cunoaște pe dl B și nu a încasat bani de la S.C. LS S.R.L.). În urma verificării prin sondaj a unor persoane fizice înscrise în aceste borderouri s-a constatat că acestea nu aveau cunoștință de respectivele borderouri și erau angajați ai societății X S.R.L.;
- În ceea ce privește livrarea bunurilor, au fost prezentate 5 CMR-uri, în care este înscris mijlocul de transport X06KEN și șoferul B Vasile care este angajat al S.C. X S.R.L. Din consultarea bazei de date Dispecer pusă la dispoziția ANAF, a rezultat că autovehiculul cu numărul de înmatriculare X06KEN a aparținut societății DT S.R.L. Din analiza documentelor prezentate s-a constatat că nu există corelații între facturi, CMR-uri și Procesele verbale de recepție, în sensul că pentru fiecare factură a fost prezentat câte un CMR, deși cantitățile înscrise în facturi depășeau cu mult capacitatea mijlocului de transport, și mai multe Procese verbale de recepție. De exemplu, conform CMR din 15.12.2014 a fost transportat un număr de 3.924 paleți, care corespunde cu numărul paleților înscrși în factura nr. 9/15.12.2014, dar au fost prezentate 8 procese verbale de recepție, din perioada 08.12-12.12.2014, prin care au fost recepționați între 380 și 583 paleți. În același timp, pe factura nr. 9/15.12.2014 este înscris că expediția a fost efectuată în 15.12.2014;
- De asemenea, se constată că în CMR-uri nu este înscris locul de încărcare a bunurilor. În ceea ce privește locul de încărcare, administratorul S.C. LS S.R.L. a indicat o parcelă de teren situată la ieșirea din S, nr. 177, unde susține că este social, dar la acest număr pe vechea numerotare a localității locuiește fam. J Petru iar pe noua numerotare fam. dr. C;

- SC LS S.R.L. nu are angajați și nu deține mijloace de transport și de manipulare marfă;
 - în perioada în care au fost emise facturile pentru S.C. X S.R.L., societatea nu a fost înregistrată ca plătitoare de TVA și a fost, conform vectorului fiscal, plătitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor;
 - SC LS S.R.L. are ca activitate principală declarată „Facilități de cazare pentru vacanțe și perioade de scurtă durată” - cod CAEN 5520.
- 2) Bunurile intrate în gestiune în baza facturilor de la S.C. LS S.R.L. (paleți lemn) au fost înregistrate de societatea verificată în evidența contabilă în debitul contului 3028- „Materiale consumabile”. Societatea verificată a întocmit note de recepție și constatare diferențe și a operat achizițiile în jurnalele de cumpărări, registrul jurnal și în balanțele de verificare întocmite, la perioada la care se referă. Cheltuiala cu materialele în sumă de X116 lei a fost considerată deductibilă din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil.
- 3) Societatea a prezentat anexat la contestație Contractul de vânzare- cumpărare nr. 29/04.12.2014, având ca obiect “vânzarea –cumpărarea de paleți din lemn”. Cantitatea totală de paleți prevăzută a fi achiziționată este de 12.424 bucăți, la prețul de 13 lei/palet, contractul având un preț ferm de X121 lei.
Contractul prevede că paleții se livrează pe bază de Proces verbal de predare-primire la adresa Șoseaua de centură nr. 150, loc. X, astfel că LS S.R.L. trebuia să efectueze transportul, dar în CMR-uri este înscris ca șofer un angajat al S.C. X S.R.L. iar serviciile de transport nu au fost facturate furnizorului de paleți:
- 4) Suplimentar față de numărul de paleți și de suma prevăzută în contract, S.C. LS S.R.L. a facturat în anul 2016 un număr de 1.620 paleți la valoarea de X122 lei, respectiv 6 lei/palet, cu mult mai mic decât prețul de 13 lei contractat anterior. Pentru aceștia au fost întocmite în luna august 2016 două facturi, fiecare cu valoarea sub Y5 lei. Acești paleți nu au fost cuprinși nici în graficul de livrări anexat la contract.
- 5) În susținerea contestației S.C. X S.R.L. prezintă contractul de ambalare produse alimentare cu nr. 1/24.11.2014, încheiat cu S.C. GP S.R.L. în calitate de prestator, având ca obiect prestării servicii de ambalare, organizare livrări și transport auto (la nevoie) al produselor alimentare, produse care fac obiectul contractului nr. X/02.12.2014 încheiat între S.C. X S.R.L. și Ministerul Fondurilor Europene, și susține că paleții au fost utilizați la acest contract.
 Aceste afirmații nu pot fi reținute însă în soluționarea cauzei deoarece faptul că în contractul nr. X/02.12.2014 încheiat cu Ministerul Fondurilor Europene, este prevăzut că „*transportul pachetelor cu alimente va fi făcut pe paleți standard nereturnabili*” așa cum precizează petenta în motivarea contestației, nu probează realitatea achizițiilor de la S.C. LS S.R.L., respectiv că paleții utilizați pentru acest contract provin de la S.C. LS S.R.L.
 Astfel, așa cum am precizat anterior, se reține că inspectorii fiscali din cadrul A.J.F.P. X au efectuat verificări la S.C. LS S.R.L., prilej cu care au constatat că nu se verifică proveniența paleților de la anumite persoane fizice, așa cum este înscris în borderourile de achiziție prezentate de aceasta, constatând și că S.C. LS S.R.L. nu dispunea de mijloacele necesare producerii de paleți din lemn.
- 6) Deși societatea susține că recepția paleților s-a făcut de către un reprezentant al S.C. GP S.R.L., organul de soluționare reține că în Procesele verbale de recepție cantitativă și calitativă anexate la dosar este precizat „*subsemnatul V Liviu, în calitate de reprezentant al S.C. X S.R.L., confirm primirea a paleți lemn*”, nefiind menționat niciun reprezentant al S.C. GP S.R.L., dl V fiind angajat al S.C. X S.R.L.

Se reține deci că în cauză, așa cum reiese din documentele la dosar și astfel cum s-a arătat anterior, inspectorii fiscali au constatat necorelații între datele înscrise în contract, facturi, CMR-uri și Procesele verbale de recepție, precum și faptul că sursa paleților declarată de S.C. LS S.R.L. (persoane fizice) nu se verifică.

Astfel, nu se face dovada provenienței din surse legale a paleților.

Drept urmare, având în vedere cele anterior precizate și prevederile legale incidente în speță, în condițiile în care societatea nu aduce documente noi în susținere, în temeiul prevederilor

art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru cheltuielile respinse la deducere în sumă de X116 lei și pentru impozitul pe profit în sumă de 12 lei, stabilit suplimentar aferent acestora.**

3) Referitor la cheltuielile în sumă totală de X123 lei

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuieli cu achiziția de zahăr vrac în sumă totală de X123 lei, în condițiile în care din probatoriul administrat în cauză s-a constatat că achizițiile efectuate de la furnizorii S.C. MT S.R.L., S.C. AS S.R.L. și S.C. B S.R.L. nu au la bază documente justificative care să probeze realitatea operațiunilor.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de X123 lei, înregistrate de S.C. X S.R.L. în evidențele financiar-contabile în baza unor facturi de achiziție de mărfuri (zahăr vrac) având înscrise la furnizor datele S.C. MT S.R.L. (CUIX), S.C. AS S.R.L. (CUIW4) și S.C. B S.R.L. (CUIW13), considerând că din punct de vedere contabil documentele emise de aceste societăți pentru S.C. X S.R.L. nu constituie documente justificative în sensul prevederilor art. 6, alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 19 alin. (1), art. 21, alin. (1) și (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale titlului II, pct. 12 și pct. 44 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 17, art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (1) și (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004 conform cărora:

“art. 17 Cotele de impozitare

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

art. 19 Reguli generale

(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.”

Normele metodologice de aplicare

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

44. Înregistrările în 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.”

art. 21- Cheltuieli din Codul fiscal

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

[...]

(4) 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 prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind deductibile fiscal cheltuielile pentru care nu se face dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune. Legiuitorul a mai prevăzut și că 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.

Din prevederile legale enunțate se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la baza documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

De asemenea, orice operațiune contabilă trebuie consemnată într-un document în momentul efectuării ei potrivit art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991/R, care statuează că:

„art. 6

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

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

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

Se reține că înregistrarea în contabilitate a documentelor justificative întocmite ca urmare a efectuării unei operațiuni economico-financiare, conform reglementărilor contabile este o operațiune distinctă de cea a calculului impozitului pe profit în temeiul Codului fiscal.

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

„46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

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

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”

Din prevederile legale enunțate, se reține că prezentarea valorilor în cadrul elementelor de bilanț și în contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției și nu numai de forma juridică a acestuia; principiului prevalenței economicului asupra juridicului are ca scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile precum și riscurile asociate acestor drepturi.

Se reține totodată că evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative, iar documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea; forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.

Din analiza documentelor aflate la dosarul contestației organul de soluționare reține următoarele:

În perioada aprilie 2012- octombrie 2012, societatea verificată a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu mărfurile (zahăr vrac) în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele S.C. MT S.R.L., S.C. AS S.R.L. și S.C. B S.R.L.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale cu privire la aceste achiziții, organele de inspecție fiscală au administrat mijloacele de probă în conformitate cu prevederile art. 55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au analizat documentele prezentate de societate în timpul controlului și au constatat că:

1) În perioada aprilie 2012-octombrie 2012 societatea verificată a înregistrat în evidențele contabile intrări de mărfuri (zahăr) pentru care a prezentat documente de achiziție de la trei societăți românești, respectiv de la S.C. MT S.R.L., S.C. AS S.R.L. și S.C. B S.R.L. Organele de control au analizat situația privind neconcordanțele rezultate urmare a corelării informațiilor declarate de S.C. X S.R.L. și de către furnizorii acesteia prin Declarațiile informative (formular 394), generată de baza de date ANAF, pe două niveluri, respectiv și cu privire la achizițiile declarate de furnizori și au constatat că următoarele:

Referitor la operațiunile cu S.C. MT S.R.L., s-a constatat că în anul 2012, S.C. MT S.R.L. nu depune declarația informativă cod 394, dar un număr de 4 societăți au declarat achiziții de la S.C. MT S.R.L. în acest an, în sumă totală de X124 lei (X125 lei bază impozabilă și TVA de X126 lei), după cum urmează:

- S.C. AR S.R.L. CUIQ, declară achiziții în sumă de X4 lei, din care baza impozabilă în sumă de X5 lei și TVA în sumă de X6 lei;
- SC X S.R.L. CUIW1, declară achiziții în sumă de X1 lei, din care baza impozabilă în sumă de X2 lei și TVA în sumă de X3 lei;
- SC LPC S.R.L. CUIW2, declară achiziții în sumă de X7 lei, din care baza impozabilă în sumă de X8 lei și TVA în sumă de X9 lei;
- SC G S.R.L. CUIW3, declară achiziții în sumă de X10 lei, din care baza impozabilă în sumă de X11 lei și TVA în sumă de X12 lei;

Din analiza datelor din aplicația c-lynx ce gestionează declarația informativă cod 394 a rezultat că livrările declarate de alte societăți ca fiind efectuate către S.C. MT S.R.L., în anul 2012, sunt în sumă totală de doar X13 lei (X14 lei bază impozabilă și TVA de X15 lei).

Se reține deci că informațiile furnizate de datele din declarațiile tip 394 nu probează că S.C. MT S.R.L. ar fi aprovizionat bunurile înregistrate în evidențele contabile ale celor 4 societăți, livrările declarate de alte societăți către aceasta fiind mult inferioare livrărilor pe care le-ar fi efectuat.

Referitor la operațiunile cu S.C. AS S.R.L. s-a constatat că în luna aprilie 2012, S.C. AS S.R.L. a declarat achiziții de bunuri și servicii de la 5 parteneri, în sumă totală de X26 lei, din care baza impozabilă în sumă de X27 lei și TVA în sumă de X28 lei, cei mai mari furnizori fiind:

- SC B S.R.L. CUI W5 de la care declară achiziții în sumă de X29 lei, din care baza impozabilă în sumă de X30 lei și TVA în sumă de X31 lei;
- SC CX 2009 S.R.L. CUI W6, de la care declară achiziții în sumă de X32 lei, din care baza impozabilă în sumă de X33 lei și TVA în sumă de X34 lei;
- SC FR S.R.L. CUI W7, de la care declară achiziții în sumă de -X35 lei, din care baza impozabilă în sumă de -X36 lei și TVA în sumă de -X37 lei;
- SC M 2010 S.R.L. CUI W8, de la care declară achiziții în sumă de X38 lei, din care baza impozabilă în sumă de X39 lei și TVA în sumă de X40 lei.

Tot în luna aprilie 2012, aceasta a declarat livrări de bunuri către 4 parteneri în sumă totală de X41 lei, din care baza impozabilă în sumă de X42 lei și TVA în sumă de X43 lei, după cum urmează:

- SC X S.R.L. CUI W1, către care declară livrări în sumă de X23 lei, din care bază impozabilă în sumă de X24 lei și TVA în sumă de X25 lei;
- SC SL S.R.L. CUI W9, către care declară livrări în sumă de X44 lei, din care baza impozabilă în sumă de X45 lei și TVA în sumă de X46 lei;
- SC R S.R.L. CUI W10, către care declară livrări în sumă de X47 lei, din care baza impozabilă în sumă de X48 lei și TVA în sumă de X49 lei;
- SC MYI S.R.L. CUI W11, către care declară achiziții în sumă de X50 lei, din care baza impozabilă în sumă de X51 lei și TVA în sumă de X52 lei.

Din documentele la dosar se mai reține că la AS S.R.L. a fost efectuată o inspecție fiscală, la finalizarea căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM 557/ 29.10.2012, în care se precizează că în perioada 08.12.2011- 02.05.2012 societatea AS S.R.L. achiziționează cantități însemnate de zahăr vrac cristal de la societatea B S.R.L., sat X, jud X, furnizorul întocmind un număr de 74 facturi în valoare totală de X53 lei, facturi care sunt transmise către AS de regulă prin „curier”, transportul mărfii efectuându-se de către M 2010 S.R.L. Conform celor reținute de inspectorii fiscali, AS nu a pus la dispoziția controlului documente care să confirme realitatea transportului, respectiv a achizițiilor respective.

În ceea ce privește serviciile de transport se mai precizează că s-a solicitat D.G.F.P. X efectuarea unui control încrucișat la M 2010 S.R.L., în urma căruia au fost transmise foile de parcurs pentru autovehicule înscrise pe documentele de transport pentru respectiva marfă în perioada 08.12.2011- 02.05.2012, documente din care lipsesc informațiile care să confirme realitatea transportului.

În Procesul verbal nr. 577/2012 întocmit urmare a controlului încrucișat solicitat la D.G.F.P. Dolj pentru a se verifica realitatea provenienței mărfii „livrate” către AS S.R.L., inspectorii fiscali precizează că societatea B S.R.L. „*nu deține spații de depozitare, manipulare, personal angajat pentru a manipula respectivele cantități de zahăr, nu deține avize de însoțire a mărfii, scrisori de trăsură și nici documente din care să rezulte proveniența și calitatea „zahărului livrat” și nu se cunoaște proveniența zahărului facturat către AS S.R.L.*”

Se reține deci că în urma verificărilor efectuate atât la S.C. AS S.R.L., cât și la furnizorul B S.R.L., nu s-a confirmat realitatea operațiunilor de vânzare de zahăr înscrise de acestea în facturile emise pentru diverși beneficiari, între care și SC X SRL.

Referitor la operațiunile cu societatea S.C. B S.R.L. s-a constatat că în anul 2012, societatea B S.R.L. depune declarația informativă cod 394 pentru lunile februarie și martie și pentru perioada mai- august.

Din analiza diagramelor rezultate din coroborarea informațiilor din declarațiile informative cod 394 s-a constatat că în anul 2012 B S.R.L. a declarat achiziții de bunuri și servicii de la 12 parteneri, în sumă totală de X61 lei, din care baza impozabilă în sumă de X62 lei și TVA în sumă de X63 lei, cei mai mari furnizori fiind:

- EC S.R.L. CUI X, de la care declară achiziții în sumă de X64 lei, din care baza impozabilă în sumă de X65 lei și TVA în sumă de X66 lei;

- LC S.R.L. CUI X, de la care declară achiziții în sumă de X67 lei, din care baza impozabilă în sumă de X68 lei și TVA în sumă de X69 lei;
- ET 94 S.R.L. CUI X, de la care declară achiziții în sumă de X70 lei, din care baza impozabilă în sumă de X71 lei și TVA în sumă de X72 lei;
- SI S.R.L. CUI X, de la care declară achiziții în sumă de X73 lei, din care baza impozabilă în sumă de X74 lei și TVA în sumă de X75 lei.

Furnizorii prezentați anterior nu declară livrări către B S.R.L. în anul 2012.

Din analiza datelor din aplicația c-lynx ce gestionează declarația informativă cod 394, a rezultat că livrările declarate de către B S.R.L. în anul 2012 au fost în sumă totală de X76 lei (X77 lei baza impozabilă și TVA de X78 lei) și au fost declarate către un număr de 16 societăți, cele mai mari fiind:

- X S.R.L. CUI W1, către care declară livrări în sumă de X79 lei, din care baza impozabilă în sumă de X80 lei și TVA în sumă de X81 lei, în timp ce X S.R.L. declară achiziții de la aceasta societate în sumă de X82 lei, din care baza impozabilă în sumă de X83 lei și TVA în sumă de X84 lei;

- AR S.R.L. CUI Q, către care declară livrări în sumă de X85 lei, din care baza impozabilă în sumă de X86 lei și TVA în sumă de X87 lei;

- MYI S.R.L. CUI W11, către care declară livrări în sumă de X88 lei, din care baza impozabilă în sumă de X89 lei și TVA în sumă de X90 lei, în timp ce MYI S.R.L. declară achiziții de la această societate în sumă de X91 lei, din care baza impozabilă în sumă de X92 lei și TVA în sumă de X93 lei;

- UPT S.R.L. CUI W12, către care declară livrări în sumă de X94 lei, din care baza impozabilă în sumă de X95 lei și TVA în sumă de X96 lei, în timp ce UPT S.R.L. declară achiziții de la această societate în sumă de X91 lei, din care baza impozabilă în sumă de X98 lei și TVA în sumă de X99 lei;

De asemenea, din analiza datelor din aplicația c-lynx ce gestionează declarația informativă cod 394, s-a constatat că B S.R.L. nu a declarat livrări în sumă totală de X100 lei (X101 lei și TVA de X102 lei), respectiv alte societăți au declarat achiziții astfel:

- PE S.R.L. CUI W13, declară achiziții în sumă de X103 lei, din care baza impozabilă în sumă de X104 lei și TVA în sumă de X105 lei;

- LPC S.R.L. CUI W2, declară achiziții în sumă de X106 lei, din care baza impozabilă în suma de X107 lei și TVA în sumă de X108 lei.

Se reține deci că informațiile furnizate de datele din declarațiile tip 394 nu probează că S.C. B S.R.L. ar fi aprovizionat bunurile înregistrate în evidențele contabile ale SC X SRL, achizițiile declarate de aceasta nefiind confirmate de societățile de la care S.C. B S.R.L. a declarat că ar fi efectuat livrări.

2) Referitor la documentele de transport prezentate de SC X SRL pentru a proba achizițiile de zahăr de la S.C. MT S.R.L., S.C. AS S.R.L. și S.C. B S.R.L., din documentele la dosar se reține că sunt inadvertențe între datele înscrise în acestea și datele din facturi sau din declarațiile depuse la organul fiscal, în sensul că:

- La facturile având înscrise la furnizor datele S.C. MT S.R.L. sunt anexate CMR-uri din care rezultă că transportul ar fi fost efectuat de societăți din străinătate, dar din interogarea bazei de date ANAF a rezultat că nici S.C. MT S.R.L. și nici S.C. X S.R.L. nu au declarat achiziții de servicii intracomunitare (transport) de la societățile înscrise în aceste CMR-uri;

- La facturile având înscrise la furnizor datele S.C. AS S.R.L. sunt anexate CMR-uri din care rezultă că transportul ar fi fost efectuat preponderent de SC M 2010 SRL cu auto X11GDG/X15GDG- (aparținând societății M 2010 S.R.L.), de S.C. AS S.R.L. cu auto X15EKX/X15DKK (au aparținut societății AS S.R.L.) o cursă și cu auto X08CPK/X08PNI (primul autovehicul aparține societății SBST S.R.L. și este un cap tractor iar cel de-al doilea autovehicul aparține societății CC și este un autoturism Chevrolet Spark) o cursă. Așa cum am arătat anterior, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X 557/ 29.10.2012 întocmit la AS S.R.L. inspectorii fiscali precizează că au solicitat D.G.F.P. X efectuarea unui control încrucișat la M 2010 S.R.L., în urma căruia au fost

transmise foile de parcurs pentru autovehicule înscrise pe documentele de transport prezentate de AS SRL pentru a justifica transportul zahărului în perioada 08.12.2011- 02.05.2012, documente din care lipsesc informațiile care să confirme realitatea transportului;

- La facturile având înscrise la furnizor datele S.C. B S.R.L. sunt anexate CMR-uri pe care este înscris ca destinatar al mărfurilor societatea DT S.R.L. sau societatea D SRL, altele la care expeditorul este societatea UPT S.R.L. etc.; datele acestor societăți au fost tăiate și s-a aplicat ștampila SC X SRL respectiv S.C. B S.R.L.

De asemenea, s-a constatat că la facturile emise de către B S.R.L. în luna mai 2012 au fost atașate CMR-uri conform cărora marfa (zahărul vrac) a fost transportată de la SM în X, la S.C. X S.R.L. iar din fișele de magazie pentru produsul zahăr vrac puse la dispoziție de către societatea X S.R.L. a rezultat că în luna mai 2012 zahărul vrac aprovizionat și recepționat de către societate a fost livrat în aceeași zi la societatea U S.R.L. SM. Organul de soluționare reține că nu se justifică transportul mărfurilor de la SM în X pentru ca în aceeași zi acestea să fie transportate înapoi la SM.

S-a mai constatat că pe o factură emisă de către B S.R.L. în luna mai 2012 apare înscris la delegat B Claudiu iar în CMR apare la transportator societatea F Kft Ungaria, deși dl B Claudiu este angajat al A Com S.R.L. SM;

La factura 39/28.09.2012 sunt anexate un Aviz de însoțire și un CMR în care datele beneficiarului SC D SRL din județul Botoșani, au fost tăiate și s-a aplicat ștampila SC X SRL, dar în care adresa de livrare nu a fost modificată rămânând tot la sediul social al D SRL din sat Cătămărești-Deal com. Mihai Eminescu, astfel că nu se explică cum ar fi ajuns marfa la X, la SC X SRL.

Pe 2 dintre facturile emise de către B S.R.L. în luna mai 2012 apare înscris la delegat H Gyorgy iar în CMR-uri apare la transportator societatea GT Kft Ungaria și ET Sro Sovacia, dar B S.R.L. nu declară achiziții intracomunitare de servicii în anul 2012 și nici SC X SRL nu a declarat achiziții de servicii de la aceste societăți;

Date fiind cele mai sus menționate, organul de soluționare nu poate reține susținerea petentei că „proveniența mărfii este dovedită cu date din CMR existente la facturi în care este menționat expres locul și data încărcării produselor iar firma de transport certifică încărcarea fizică a cantității de marfă”, constatând că aceste documente nu reflectă în mod real cum s-au desfășurat operațiunile cu privire la locul de încărcare și de descărcare, precum și la furnizorii și beneficiarii reali ai bunurilor.

3) S.C. X S.R.L. nu are contract încheiat cu S.C. MT S.R.L și nici cu S.C. AS S.R.L., nu a prezentat oferte de preț, comenzi sau orice alt document din care să reiasă circuitul aprovizionărilor, de la negocierea prețului/acceptarea ofertei furnizorului, efectuarea comenzilor și confirmarea lor de către furnizor, până la recepția finală a mărfurilor.

Referitor la S.C. AS S.R.L. la solicitarea Serviciului de Investigare a Criminalității Economice nr. X/P/2012/VC din 15.01.2015, dl Dan C a precizat prin adresa 160/03.03.2015 că are contract încheiat și că obiectul contractului cu S.C. AS S.R.L. este cumpărarea de zahăr vrac, dar în nota explicativă dată la solicitarea organelor de control menționează că s-a omis întocmirea unui contract și a anexat doar contractul încheiat între S.C. AS S.R.L. și S.C. DT S.R.L., societatea afiliată.

De altfel, chiar dacă în relația cu SC B SRL a fost prezentat contract încheiat între părți, în acesta nu sunt specificate mărfurile ce urmează să facă obiectul contractului, fiind menționat doar “vânzarea-cumpărarea mărfurilor de proveniență din Uniunea Europeană”, nici prețul negociat, fiind menționat “prețul bunurilor este stabilit de către părțile contractante și este același menționat și în factura fiscală întocmită la livrare”. De asemenea, deși contractul prevede că vânzătorul se obligă să livreze mărfurile conform comenzii cumpărătorului și să factureze mărfurile conform ofertei de preț acceptată de ambele părți, nu au fost prezentate comenzi sau oferte de preț. Se mai reține totodată că, deși prețul de recepție a zahărului de la SC B SRL a variat în perioada aprilie 2012- septembrie 2012 între 3,23 lei și 3,5 lei, nu a fost prezentat niciun document din care să reiasă acceptarea modificării de către SC X SRL.

4) Conform documentelor la dosar, la toate cele trei societăți furnizoare se efectuează cercetări cu privire la săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală, spălare de bani și constituirea unui grup infracțional organizat, fiind deschise dosarele nr. **X/P/2012** înregistrat în evidența Parchetului de pe lângă Tribunalul TM în care este cercetată S.C. AS S.R.L. și nr. **Y/P/2013** înregistrat în evidența Parchetului de pe lângă Tribunalul Y în care sunt cercetate S.C. MT S.R.L. și S.C. B S.R.L.

5) Petenta se contrazice în afirmații în sensul că deși susține că a luat legătura telefonic și prin mail cu dl Alin Horea C în calitate de administrator al SC AS SRL, precizează că întocmirea documentelor s-a făcut de S.C. AS S.R.L. la sediul S.C. X S.R.L. ori pe facturi se precizează că au fost întocmite de dl Alin C CNPX, ceea ce ar fi presupus prezența fizică a acestuia la sediul S.C. X S.R.L.

6) În nota explicativă dată de dl C Daniel, acesta precizează că în relația cu SC MT SRL și cu SC B SRL s-a ținut legătura cu dl P Remus dar nu explică funcția deținută de acesta având în vedere că aceeași persoană reprezintă mai multe societăți în același timp. De asemenea, se reține că mărfurile recepționate de la SC B SRL au fost însoțite la transport de Avize de însoțire în care se menționează "FACTURA SE VA ELIBERA DUPĂ RECEPȚIA FINALĂ" iar facturile sunt întocmite în aceeași zi, la date privind expediția fiind înscris dl H Gyorgy și nu "prin poștă" sau alte mijloace de comunicare la distanță, ceea ce ar fi presupus ca dl H Gyorgy să înmâneze personal factura și să țină legătura cu S.C. X S.R.L. din partea S.C. B S.R.L. De asemenea la date privind expediția pe facturile de la S.C. MT S.R.L. este înscris tot dl H Gyorgy, persoana împuternicită cu specimen de semnătură pentru conturile bancare ale SC MT SRL, fapt care, coroborat cu precizarea că bunurile provin din Uniunea Europeană, cu modalitatea de plată- OP în aceeași zi sau în ziua imediat următoare facturării, ar fi trebuit să ridice suspiciuni cu privire la constituirea unui grup infracțional organizat ce vizează sustragerea de la plata TVA și a impozitului pe profit la bugetul de stat.

De altfel, cu privire la cele trei societăți din informațiile stocate în baza de date ANAF se rețin următoarele:

- SC AS SRL a înregistrat sold negativ de TVA în tot anul 2012 și nu a achitat la bugetul de stat impozit pe profit pentru acest an;
- S.C. MT S.R.L. nu a fost înregistrată în scopuri de TVA până în 01.10.2012, dar în facturile emise în luna septembrie 2012 pentru SC X SRL a fost înscrisă TVA. S.C. MT S.R.L. nu a depus deconturi de TVA și nu a achitat TVA la bugetul de stat în anul 2012; în anul 2012 a declarat și achitat impozit pe profit în sumă de 164 lei;
- S.C. B S.R.L. a înregistrat sold negativ de TVA în tot anul 2012 și nu a achitat la bugetul de stat impozit pe profit pentru acest an.

În speță, organul de soluționare constată că pentru stabilirea situației de fapt fiscale, organele de control au administrat mijloace de probă în conformitate cu prevederile art. 55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv au coroborat informațiile rezultate în urma verificării:

- documentelor prezentate de societate în timpul controlului;
- informațiilor comunicate de contribuabil prin nota explicativă;
- informațiilor existente în baza de date ANAF cu privire la contribuabil precum și furnizorii acestuia;
- înscrisurilor, respectiv a actelor încheiate de organele de inspecție fiscală urmare a verificărilor fiscale efectuate la furnizori, precum și informațiile din controalele încrucișate realizate la furnizorii de marfă și de transport, respectiv a Procesului verbal de control nr. 10328/11.01.2013 și a Procesului verbal de control nr. 14758/16.04.2013 întocmite de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Y, a Procesului verbal nr. 3/22.03.2018 și a Raportul de inspecție fiscală nr. F-X 557/29.10.2012 întocmite de către A.J.F.P. TM și a Procesului Verbal nr. 97375/ 28.05.2013 întocmit de A.J.F.P. Y, la care s-a făcut referire în prezenta decizie.

Din coroborarea acestor probe, organele de inspecție fiscală au constatat că s-a realizat un circuit de documente care disimulează realitatea pentru crearea aparenței unor operațiuni care de fapt nu s-au desfășurat conform documentelor prezentate. Scopul acestor tranzacții a fost de a crea în mod artificial cheltuieli și TVA deductibilă iar facturile în baza cărora S.C. X S.R.L. a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal nu pot fi considerate din punct de vedere legal documente justificative, așa cum prevede art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, deoarece nu s-a putut stabili proveniența mărfii.

În cauza supusă analizei s-a constatat că tranzacțiile efectuate nu sunt în concordanță cu realitatea, în condițiile în care referitor la cei trei furnizori de mărfuri s-a constatat că nu puteau fi furnizorii reali ai bunurilor. În aceste condiții, facturile de achiziție de la S.C. MT S.R.L., SC AS SRL și S.C. B S.R.L. înregistrate în evidențele contabile ale SC X SRL nu au calitatea de document justificativ prin care să se probeze realitatea operațiunilor.

Se reține că prezentarea de facturi nu este suficientă pentru a demonstra realitatea operațiunilor în condițiile în care s-a constatat că facturile în cauză au fost emise de furnizori care la rândul lor nu au probat cu documente realitatea operațiunilor.

În acest sens sunt și dispozițiile Înaltei Curți de Casație și Justiție care prin Decizia nr. 5679/2013 pronunțată într-o speță similară, precizează:

“În condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență.”

Argumentul societății contestatoare că faptul că furnizorii nu au declarat operațiunile desfășurate la organele fiscale și că nu au declarat și plătit la bugetul de stat obligațiile fiscale ce decurg din acestea *„nu sunt de natură a concluziona că reclamanta este beneficiara unui comportament ilicit și a unor tranzacții pur formale”*, nu poate fi reținut de către organul de soluționare având în vedere faptul că prevederile art. 6 din Legea 82/1991 a contabilității statuează la alin. (2) că *„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.”*

Ori, date fiind condițiile în care s-au desfășurat tranzacțiile cu cei trei furnizori, anterior subliniate, reclamanta avea indicii că participă la un circuit fraudulos. Totodată, se reține că la o simplă consultare a bazelor de date ANAF accesibile persoanelor impozabile, societatea ar fi putut constata că în luna septembrie 2012 SC MT SRL, deși a înscris TVA în facturile emise pe numele său, nu era înregistrată în scopuri de TVA, astfel că era evident comportamentul ilicit al acesteia.

Astfel, având în vedere prevederile art. 6 alin. (1) și art. 7 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, care dispun că:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

faptul că în cauza în speță nu se face dovada că operațiunile s-au desfășurat conform documentelor prezentate în susținere, precum și faptul că argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la cheltuielile privind mărfurile, înregistrate în evidențele contabile de S.C. X S.R.L. în anul 2012, în baza facturilor care au înscrise la rubrica furnizor societățile SC MT SRL, SC AS SRL și SC B SRL.

Drept urmare, având în vedere cele anterior precizate și prevederile legale incidente în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit în sumă de 13 lei, stabilit suplimentar aferent cheltuielilor respinse la deducere în sumă de X123 lei.**

4) Referitor la contestarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/03.12.2018, emisă de A.J.F.P. X, cu privire la accesoriile calculate pentru impozitul pe profit în sumă de 1 lei stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/19.11.2018, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, este dacă societatea datorează aceste obligații, în condițiile în care accesoriile au fost calculate în baza principiului „accesoriul urmează principalul”, iar în urma soluționării contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/19.11.2018 s-a dispus respingerea contestației pentru suma contestată.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/ 19.11.2018, organele de control au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. **obligații fiscale în sumă totală de k1 lei (k2 lei impozit pe profit și k3 lei TVA), iar petenta a formulat contestație împotriva impozitului pe profit în sumă de 1 lei.**

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/03.12.2018, organul fiscal competent a calculat accesorii în sumă totală de X119 lei atât pentru obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/19.11.2018, cât și pentru obligațiile curente ale contribuabilului, după cum urmează:

- pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/19.11.2018, au fost determinate dobânzi în sumă de D4 lei și penalități de întârziere în suma de P4 lei;
- pentru TVA stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/19.11.2018, au fost determinate dobânzi în sumă de D2 lei și penalități în sumă de P2 lei;
- pentru obligațiile curente declarate de contribuabil au fost calculate dobânzi în sumă de D3 lei și penalități în sumă de P3 lei.

Accesoriile au fost calculate începând cu data la care obligațiile fiscale au devenit scadente și până la data emiterii deciziei de calcul accesorii, respectiv până la 03.12.2018.

Organul de soluționare reține că prin contestația formulată, societatea contestă doar parțial obligațiile stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/19.11.2018, respectiv prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/03.12.2018, aceasta solicitând **“anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă cu nr. F-X/19.11.2018 până la concurența sumei de 1 lei reprezentând impozit stabilit suplimentar și corespunzător a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă în dosar fiscal nr. 1 cu nr. X/03.12.2018”.** Se mai reține că petenta nu contestă modul de calcul și stabilire a accesorior.

Cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 43643/28.12.2018, organul de soluționare a solicitat organului fiscal emitent al Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/03.12.2018, să-i transmită valoarea dobânzilor și a penalităților de întârziere pentru impozitul pe profit în sumă de 1 lei, contestat de petentă. Conform adresei AJFP X nr. 832/14.01.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 1927/17.01.2019, aferent impozitului pe profit în sumă de 1 lei, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/03.12.2018 au fost calculate accesorii în sumă totală de X120 lei, din care **dobânzi în sumă de D lei și penalități de întârziere în sumă de P lei**, fapt pentru care doar aceste sume vor face obiectul prezentei contestații.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 și 120[^]1 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, și ale art. 173, 174 și 176 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere	
O.G. 92/2003/R	Legea 207/2015
„art. 119 (1) Pentru neachitarea la <u>termenul de scadență</u> de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.	„art. 173 (1) Pentru neachitarea la <u>termenul de scadență</u> de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.
Art. 120 Dobânzi (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. (7) Nivelul dobânzii este de 0.04% (0,03% începând cu 01.03.2014) pentru fiecare zi de întârziere.”	art. 174 Dobânzi (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. [...] (5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.
Art. 120[^]1 Penalități de întârziere (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”	art. 176 Penalități de întârziere (1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective.

Se reține că prin prezenta decizie de soluționare, contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-X/19.11.2018, în ceea ce privește obligațiile fiscale principale contestate, a fost respinsă ca neîntemeiată, iar în conformitate cu principiul de drept “accessorium sequitur principale” după care au fost calculate, accesoriile aferente vor urma același tratament ca și obligațiile fiscale principale.

Prin urmare, aferent impozitului pe profit în sumă de I lei stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/19.11.2018, în virtutea principiului general de drept “accessorium sequitur principale”, în mod legal organul de administrare, în speță A.J.F.P. X, a calculat accesorii în sumă totală de **X120 lei**, din care D lei dobânzi și P lei penalități de întârziere, drept pentru care, având în vedere prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, anterior citate **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/03.12.2018, cu privire la aceste accesorii.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/19.11.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/19.11.2018 de A.F.P.C. Mijlocii- X, **pentru impozitul pe impozitul pe profit în sumă de I lei.**

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/03.12.2018, emisă de A.J.F.P. X, **pentru suma de X120 lei** din care:

- D lei dobânzi impozit pe profit;
- P lei penalități de întârziere impozit pe profit.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.