

DECIZIA NR. 2522/2018
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. X S.R.L.- în insolvență, din sat X, jud. X,
înregistrată la D.G.R.F.P. V sub nr. 30437/2017, completată cu
adresele 35617/2017 și 39022/2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice V, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 2817/2017 înregistrată la D.G.R.F.P. V sub nr. 30437/2017, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, având C.U.I. X și domiciliul fiscal în com. X, sat X, nr. 240/A, județul X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 330067/2017, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/31.07.2017*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.07.2017 și **are ca obiect suma totală de T lei** compusă din:

- X lei impozit profit;
- Y lei taxă pe valoarea adăugată;
- Z lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Totodată, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. V sub nr. 39022/2017, societatea precizează că înțelege să conteste și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-Y/31.07.2017 prin care s-a stabilit o **bază impozabilă suplimentară pentru profit în sumă de Q lei**.

În subsidiar, societatea se îndreaptă și împotriva accesoriilor aferente obligațiilor fiscale principale contestate, solicitând revocarea acestora, dar nu precizează cuantumul acestora și nici actul administrativ fiscal prin care au fost individualizate. Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. V sub nr. 35617/2017, societatea precizează că nu contestă accesoriile și că nu există act administrativ prin care să se fi stabilit în sarcina sa obligații fiscale accesorii.

Contestația a fost depusă în termenul legal 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 comunicării prin publicitate a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/31.07.2017, respectiv data de **09.09.2017** și data depunerii contestației la organul fiscal emitent, respectiv data de **03.10.2017**, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe contestația în original.

Contestația este formulată prin administrator TD și prezintă în original semnătura acestuia.

În urma inspecției fiscale, inspectori din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea nr. 2132/2017 formulată împotriva S.C. X S.R.L., prin reprezentant TD CNPX.

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 V, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din sat X, jud. X.

I. Prin contestația formulată S.C. X S.R.L. din sat X, jud. X, solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/31.07.2017 emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală F-X/31.07.2017, pentru suma totală de T lei.

În susținerea contestației petenta aduce următoarele argumente:

1) Petentul susține că nu a desfășurat operațiuni cu firmele partenere SC CG SRL și SC CB 4x4 SRL în perioada în care societățile au fost afiliate, d-na NO fiind asociată și la S.C. X S.R.L., și consideră că baza de impozitare în sumă totală de B1 lei, aferentă punctelor c, d1, d2 la constatările fiscale cu privire la impozitul pe dividende, nu are niciun suport legal.

2) Petentul susține ca sumele înregistrate la cheltuieli și TVA aferentă achiziției bunurilor considerate de organele fiscale ca fiind utilizate în scop personal (mobilier, mochetă, tablouri, TV, lenjerie pat, hrană câini, aspirator, vestimentație, etc.), au fost în fapt destinate activităților comerciale și de birou ale societății. Contribuabilul susține că televizorul a fost montat la sediul firmei cu scopul furnizării informațiilor publice de interes național și ca monitor pentru informarea salariaților, cursuri profesionale.

Reprezentantul contribuabilului mai precizează că hrana pentru câini a fost destinată câinilor care au rolul de pază la sediul societății, iar patul și lenjeria de pat au fost achiziționate deoarece, ocazional, cineva doarme în sediu pentru a asigura protecția bunurilor.

Referitor la vestimentația achiziționată, contestatul susține că reprezintă în fapt haine de lucru pentru angajați.

3) Referitor la materialele de construcții pentru care organele de control nu au dat drept de deducere, petentul afirmă că au fost utilizate pentru reparații pentru remedierea pagubelor inundației cauzată de spargerea accidentală a unei țevii de apă și pentru renovarea sediului firmei și că nu a realizat o investiție ci doar reparații curente, caz în care consideră că valoarea materialelor achiziționate în acest scop trebuie recunoscute direct pe cheltuieli.

4) Referitor la cheltuielile pentru care nu deține documente justificative emise pe numele societății, petentul admite că documentele nu au fost emise pe numele SC X SRL, însă susține că aceste cheltuieli erau aferente unor deplasări în interesul acestei societăți iar costurile sunt reflectate în beneficiile viitoare.

5) Referitor la serviciile de reparații achiziționate de la SC CB 4X4 SRL, petentul precizează că sunt în strânsă legătură cu obiectul contractului semnat cu SC LP ROMÂNIA SRL, conform căruia se angaja să efectueze întreținerea accesoriilor montate pe autovehiculele beneficiarului, echipamente care au fost achiziționate și montate de SC X SRL.

Contestatarul precizează că în perioada de derulare al contractului cu SC LP ROMÂNIA SRL nu era în relații de afiliere cu SC CB 4X4 SRL deoarece d-na NO a fost asociata societății verificate doar până la data de 29.07.2013.

Totodată, reprezentantul societății consideră că faptul că serviciile au fost sau nu externalizate de către SC CB 4x4 SRL, prețul practicat sau comportamentul fiscal al acestei societăți comerciale terțe nu-i este opozabil și consideră că actele administrative atacate se bazează pe mult arbitrariu din partea organului fiscal.

Contestatarul consideră că libertatea contractuală nu poate fi îngrădită, mai ales când veniturile facturate depășesc cheltuielile înregistrate dar nu neagă posibilitatea dovedirii nulității sau anulabilității unor contracte sau a faptului că acestea ar fi simulate, situație în care este necesar ca organul fiscal să dovedească în mod clar condițiile aplicabilității acestor instituții juridice în cazul concret și individual determinat, în cazul unui contract fictiv putând fi acceptată aplicarea dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

Pe e altă parte, petentul precizează că obiectul contractului semnat cu SC LP ROMÂNIA SRL era atât livrarea de marfă cât și prestarea de servicii, astfel că se putea regăsi în situația în care pentru 18 sau 40 de mașini a efectuat servicii și pentru celelalte a livrat numai marfă și consideră că deficiențele constatate de organul fiscal nu pot fi extinse la întreaga factură, putând eventual determina consecințe parțiale.

6) Petentul reproșează faptul că la calculul impozitului, organele fiscale nu au ținut cont de pierderile din anii anteriori perioadei verificate, recuperabile fiscal.

7) Referitor la cheltuielile cu prestări servicii și la TVA aferentă respinse la deducere pentru că nu au fost prezentate documente justificative, prin contestația formulată, subliniază că societatea nu era în relații de afiliere cu furnizorul și că organul de control nu are dreptul să cenzureze oportunitatea sau necesitatea deciziei de a se angaja servicii de promovare.

În legătura cu factura emisă de ME SRL, petentul reproșează faptul că organele fiscale nu au făcut demersuri la furnizor, în urma cărora ar fi putut constata existența actelor necesare.

8) În ceea ce privește aplicarea procentului de deductibilitate de 50% pentru cheltuielile cu întreținerea și cu achiziția carburanților pentru autovehiculele și pentru TVA aferentă, petentul susține ca autovehiculele societății au fost folosite exclusiv în scopul activității economice, situație în care dreptul de deducere nu poate fi limitat. Acesta precizează că utilizarea exclusivă în scopul activității economice este probată de documentele contabile ale societății inclusiv de "foile de parcurs predate organului fiscal", pe care menționează că le atașează la contestație.

9) Petentul susține că soldul contului Clienți incerti în sumă de Q lei fost deja considerat nedeductibil la calculul profitului impozabil de către societate, astfel că organele de control nu pot modifica de două ori baza impozabilă pentru impozitul pe profit.

10) Petentul contestă ajustarea TVA-lui aferent bunurilor furate din 2011, despre care susține că au fost constatate legal de către organele de poliție, și precizează că documentele de constatare a faptelor de furt au fost predate organelor de control care au efectuat controlul anterior, astfel că nu se impune ajustarea TVA pentru aceste bunuri.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/31.07.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., un impozit pe profit în sumă totală de X lei, TVA suplimentară de plată în sumă de Y lei, și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de Z lei.

De asemenea, în urma inspecției fiscale a fost întocmită Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-Y/31.07.2017 prin care a fost stabilită suplimentar o bază de impozitare pentru impozitul pe profit în sumă totală de Q lei, pentru perioada 01.01.2016- 31.12.2016.

Perioada supusă verificării a fost 01.04.2013– 31.12.2016 pentru impozitul pe profit, 01.05.2013-26.04.2016 pentru TVA și 01.05.2013-31.03.2017 pentru impozitul pe dividende.

Conform precizărilor înscrise de organele de control în Raportul de inspecție fiscală F-X/31.07.2017, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, în perioada verificată S.C. X S.R.L. a înregistrat venituri din activitate de comerț cu ridicata de piese de schimb și accesorii pentru autovehicule, achiziționate cu precădere din spațiul comunitar (Ungaria, Italia, Bulgaria etc.) și valorificate pe piața internă, și din servicii de reparare și montare accesorii auto.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat următoarele deficiențe cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate:

1) Societatea a considerat deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile angajate pentru achiziționarea de bunuri de uz casnic (pat Studio shape Tes Evan roșu, mocheta Zenith precoat antracit, mobilier, aspirator VC1400, tablou New York Skyline, tablou Zen Stone, TV Led LG Cinema 3 D, vestimentație, lenjerie pat 2 seturi de o persoană, 2 seturi de două persoane, hrană câini, etc.) în sumă totală de B2 lei, cu TVA aferentă în sumă de Y1 lei. Organele de control au considerat că aceste cheltuieli/TVA aferentă nu au fost destinate activității de comerț sau activității de birou a contribuabilului, fiind în fapt cheltuieli efectuate pentru achiziționarea de bunuri în scop personal, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art. 19, 21 alin. (1), respectiv ale art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, au încadrat la nedeductibilă suma de **B2 lei** și nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **Y1 lei**.

2) În perioada aprilie- octombrie 2013 societatea a înregistrat cheltuieli cu achiziția de materiale de construcții și accesorii electricitate (OSB, profile aluminiu, rigips, electrice, vopsea, ramă întrerupător lumina, etc) în sumă de B3 lei și a dedus TVA aferentă în sumă de Y2 lei. Conform explicațiilor scrise date de administratorul societății la solicitarea organelor de control, aceste materiale au fost utilizate la „renovarea sediului firmei”, fără a fi „întocmite devize și situații de lucrări” prin care societatea să justifice necesitatea și modul de utilizare a materialelor

de construcții. Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) respectiv ale art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, nu s-a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de **B3 lei** și pentru TVA în sumă de **Y2 lei**.

3) În perioada supusă verificării, societatea a înregistrat în evidențele financiar-contabile un număr de două facturi care nu conțin denumirea și datele de identificare ale societății verificate, aferent cărora a deduc cheltuieli în sumă de B4 lei și TVA Y3 lei. De asemenea, contribuabila a dedus cheltuieli de cazare în sumă de B5 lei și TVA aferentă în sumă de Y4 lei, fără întocmirea documentelor care să ateste că deplasarea s-a efectuat în interesul activității. Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) respectiv ale art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, nu s-a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de **B6 lei** și pentru TVA aferentă în sumă de **Y5 lei**.

4) În perioada august- octombrie 2013 societatea a înregistrat cheltuieli cu prestări servicii reparații facturate de SC CB 4x4 SRL în valoare totală de B7 lei, și a dedus TVA aferentă în sumă de Y6 lei.

Organele de control nu au identificat în evidența financiar- contabilă a SC X SRL documente privind beneficiarii acestor servicii de reparații sau venituri înregistrate în contrapartidă. În timpul inspecției reprezentantul societății a declarat verbal că beneficiarul serviciilor a fost SC LP SRL, iar la solicitarea echipei de control de a indica către cine au fost refacturate aceste servicii și de a prezenta facturile de vânzare, a răspuns în scris că: „facturile de află la dumneavoastră”.

Din analiza documentelor financiar-contabile prezentate la control, s-a constatat că în perioada în cauză societatea nu a facturat servicii de reparații către niciun client, ci doar mărfuri, iar în ceea ce privește clientul SC LP SRL au fost întocmite doar facturi pentru livrări de mărfuri și bonus acordat.

Referitor la furnizorul societate afiliată SC CB 4x4 SRL, din consultarea informațiilor furnizate de baza de date ANAF- aplicația Revisal, s-a constatat că în perioada emiterii facturilor de prestări servicii către X SRL (fostă CB România SRL), respectiv în perioada august-octombrie 2013, societatea nu a avut niciun angajat, primele angajări fiind efectuate începând cu luna noiembrie 2013. Astfel, s-a constatat că în perioada facturării serviciilor de reparații SC CB 4x4 SRL nu a dispus de personal calificat, specializat pentru efectuarea reparațiilor înscrise pe devizele de lucrări și facturile aferente emise către CB România SRL, în sumă de B7 lei + Y6 lei TVA.

Prin adresa nr. 2067/25.07.2017, organele de control au solicitat de la furnizorul CB 4x4 SRL informații și documente cu privire la serviciile facturate societății verificate. În răspunsul transmis, reprezentantul societății CB 4x4 SRL declară că aceste servicii au fost externalizate către societatea ME SRL, ROX, potrivit contractului nr. 2/08.08.2013 încheiat între părți.

Referitor la această susținere, organele de control au constatat că în anul 2013 SC CB 4x4 SRL a declarat prin D394 achiziții de servicii de la partenerul ME SRL în sumă de B8 lei cu TVA aferentă în sumă de Y7 lei, valori mult inferioare celor refacturate către beneficiarul SC X SRL (fosta CB România SRL).

În vederea clarificării stării de fapt fiscale, prin adresa nr. 2113/28.07.2017 s-au solicitat informații și documente privind tranzacțiile derulate cu SC CB 4x4 SRL în anul 2013, de la SC ME SRL. Potrivit informațiilor furnizate de reprezentantul legal al societății ME SRL, d-I DC, în anul 2013 au fost efectuate prestări servicii de reparații în sumă totală de B8 lei cu TVA aferentă în sumă de Y7 lei. Conform devizelor întocmite, în anul 2013 ME SRL a efectuat operațiuni de reparații pentru beneficiarul SC CB 4x4 SRL la un număr de 40 autovehicule având numerele de înmatriculare B---EMD, proprietate a SC LP SRL și utilizate de E.ON Servicii Tehnice SRL. Locația intervențiilor de reparații au fost la sediile subunităților E.On din Iași, Onești, Tg. Frumos, Bacău, Roman, etc, drept pentru care conform clauzelor contractuale, executantul a facturat și costurile deplasărilor la locul intervențiilor.

La rândul său, SC.CB 4x4 SRL a refacturat către SC CB România SRL servicii de reparații/intervenții pentru un număr de 100 autovehicule având numerele de înmatriculare B---EMD în valoare de B7 lei+TVA, între care, conform documentelor furnizate, se regăsesc doar 18 autovehicule reparate și facturate de ME SRL pentru CB 4x4 SRL.

Astfel organele de control au constatat o diferență de 82 autovehicule pentru care CB 4x4 SRL nu poate justifica efectuarea reparațiilor auto facturate către CB România SRL, în condițiile în care până la data de 01.11.2013 societatea nu a avut niciun salariat iar volumul și valoarea prestațiilor realizate de furnizorul ME SRL este cu mult sub cele ale prestațiilor facturate către societatea afiliată CB România SRL.

Din analiza comparativă a devizelor de reparații, respectiv a situațiilor de lucrări completate pentru cele 18 autovehicule care se regăsesc în facturile ambelor societăți, CB 4x4 SRL și ME SRL, s-a constatat faptul că pentru fiecare din aceste 18 autovehicule CB 4x4 SRL a înscris mai multe tipuri de reparații, și implicit o valoare mai mare față de cele înscrise de ME SRL pentru același autovehicul, iar în majoritatea cazurilor data reparației înscrisă în devizele și facturile întocmite de CB 4x4 SRL, devansează data reparației înscrisă în situațiile și facturile întocmite de ME SRL pentru același autovehicul. Mai mult, în facturile emise de CB 4x4 SRL către CB România SRL este înscrisă și contravaloarea deplasărilor pe ruta Sfântu Gheorghe și locația de reparație, în condițiile în care reparațiile potrivit clauzelor contractului nr. 2/08.08.2013 sunt efectuate de ME SRL, personalul acesteia deplasându-se pe traseul Iași -locația reparației pentru îndeplinirea sarcinilor contractuale, și nu personalul CB 4x4 SRL, care de altfel nu avea niciun salariat în perioada amintită.

Pentru exemplificarea celor prezentate mai sus, organele de control au prezentat 2 cazuri, astfel:

Cazul 1) În situația de lucrări nr. 4/21.08.2013 anexată facturii nr. 212/09.10.2013 în valoare de X lei+TVA X lei, pentru auto B...EMD aflat la E.on Iași, s-a înscris schimbarea „proiector ceață” (tarif 10 EUR + 1,75 EUR/0,5 ore lucrate), iar în devizul nr. 85/08.08.2013 ce însoțește factura nr. 130096/09.09.2013 privind același autovehicul, au fost înscrise ca efectuate operațiunile de reparații „înlocuit proiector” (tarif 50 EUR), „înlocuit încuietoare haion” (30 EUR), „înlocuit cheder” (tarif 40 EUR), „înlocuit prindere suport scară” (55 EUR), și „km efectuați dus-întors Sf. Gheorghe-Iași” (în valoare de X lei+TVA) reprezentând costul deplasării;

Cazul 2) În situația de lucrări nr. 6/27.08.2013 anexată facturii nr. 214/09.10.2013 în valoare de X lei+TVA X lei, pentru auto B....EMD situat la E.on Bacău din localitatea Podu Turcului (jud. Bacău), s-a înscris schimbare „suport scară” (manopera 20 EUR+3,5 EUR/1 oră lucrată) și cost deplasare, iar în devizul nr. 03/01.08.2013 ce însoțește factura nr. 130003/06.08.2013 privind același autovehicul au fost înscrise ca efectuate operațiuni de „înlocuit suport scară” (tarif 100 EUR), „înlocuit proiector ceață dreapta” (tarif 50 EUR), „înlocuit becuri proiector ceață” (20 EUR), „înlocuit încuietoare hardtop” (tarif 30 EUR), respectiv „km efectuați dus-întors Sf. Gheorghe-Bacău” (în valoare de X lei+TVA) reprezentând costul deplasării.

Având în vedere cele prezentate, organele fiscale concluzionează că documentele emise de furnizorul CB 4x4 SRL nu reflectă operațiuni de prestări servicii reale, acestea au fost întocmite cu scopul de a genera avantaje fiscale constând în cheltuieli și TVA deductibile beneficiarului, respectiv societății CB România SRL (devenit X SRL) cu care se află în relație de afiliere.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de control nu a luat în considerare tranzacțiile desfășurate între societățile afiliate CB România SRL, în calitate de client și CB 4x4 SRL, în calitate de furnizor de servicii reparații, întrucât nu au un scop economic.

În consecință, în conformitate cu prevederile pct. 44 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a art. 21 alin. 4 lit. f), art.19 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, coroborate cu prevederile pct. 4 din OMEF nr. 3512/2008 și pct. 6 din OMEF nr. 2634/2015 privind documentele financiar contabile, nu se admite deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în baza facturilor emise de furnizorul CB 4x4 SRL, în sumă de **B7 lei**.

Totodată organele de control nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă acestor cheltuieli, în sumă de **Y6 lei TVA**.

Cu privire la aceste achiziții de la CB 4x4 SRL, organele de control au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea nr. 2132/2017, înregistrată la aceștia cu nr. 531/P/2017 și un prejudiciu în sumă totală de P lei, care este compus din P1 lei impozit pe profit, Y6 lei TVA și P2 lei impozit pe dividende.

5) În perioada verificată, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli și TVA aferentă achiziției de prestări servicii executate terți, pentru care nu a prezentat documente justificative conform prevederilor legale în vigoare. Astfel:

a) În anul 2014 SC X SRL a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă totală de B9 lei și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă în sumă de Y8 lei, în baza a trei facturi emise de SC CB 4x4 SRL, în care este înscris „prestări servicii cf. contract 20/24.02.2014”.

Contribuabilul a prezentat contractul 20/24.02.2014 încheiat cu SC CB 4x4 SRL (în calitate de prestator), având ca obiect „promovarea de către Prestator a produselor distribuite de Beneficiar (...), identificarea de către Prestator a potențialilor cumpărători pentru produsele indicate de Beneficiar”. Contractul a fost încheiat pentru o perioadă de 6 luni iar prețul contractat este de X euro, la care se adaugă TVA.

Deoarece societatea nu a prezentat documente care să justifice necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor care fac obiectul contractului 20/24.02.2014, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m), respectiv ale art. 145 alin. (1), (2) lit. a) și 146 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, urmare a controlului nu s-a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de **B9 lei** și pentru TVA aferentă în sumă de **Y8 lei**.

b) Tot în anul 2014, SC X SRL a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă totală de B10 lei și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă în sumă de Y9 lei, în baza unei facturi emisă de persoana afiliată SC CG SRL.

Organele de control au solicitat în scris specificarea naturii acestor servicii facturate de SC CG SRL și prezentarea contractului, însă reprezentantul societății nu a răspuns la aceasta întrebare și nu prezentat documente care să justifice că serviciile au fost prestate în scopul realizării de venituri impozabile/taxabile. Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. m), respectiv ale art. 145 alin. (1), (2) lit. a) și 146 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cheltuielile în sumă de **B10 lei** au fost încadrate la nedeductibile și nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA aferentă în sumă de **Y9 lei**.

c) În baza facturii nr. 515/21.12.2015 emisă de SC ME SRL pentru "prestări servicii conform contract nr. 4/01.08.2015", societatea a dedus cheltuieli în sumă de B11 lei și TVA în sumă de Y10 lei. Organele de control au solicitat reprezentantului societății să specifice natura acestor servicii, să prezinte contractul menționat pe factură și devizele/ situațiile de lucrări care să ateste necesitatea și modalitatea de executare a serviciilor dar prin explicațiile scrise formulate, acesta precizează că „nu s-au găsit devizele de reparații”.

Având în vedere faptul că SC X SRL nu a probat necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor înscrise de SC ME SRL în factura nr. 515/21.12.2015 în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. m), respectiv ale art. 145 alin. (1), (2) lit. a) și 146 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, urmare a controlului nu s-a acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de **B11 lei** și pentru TVA aferentă în sumă de **Y10 lei**.

6) Deoarece contribuabilul nu a prezentat la control documente din care să reiasă utilizarea exclusivă în interesul afacerii pentru o serie de mijloace de transport (VW Crafter, Dacia Logan Range Kover, Land Rover, BMW), cu o masă totală maximă de sub 3,5 tone, afirmând în nota explicativă din 27.07.2017 că nu au fost întocmite foi de parcurs pentru justificarea consumului de carburant aferent acestor mijloace de transport utilizate, organele de control au considerat că societatea trebuia să limiteze la 50% dreptul de deducere pentru TVA și cheltuielile aferente acestor autovehicule.

Astfel, în baza prevederilor art. 21 alin. 4 lit. t), respectiv ale art. 145¹ alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, inspectorii fiscali nu au acordat drept de deducere pentru 50% din totalul cheltuielilor cu achiziția de carburanți, piese de schimb, servicii de reparații, și alte cheltuieli aferente autoutilitarelor, înregistrate de societate în perioada aprilie 2013- decembrie 2016, în sumă de **B13 lei** (B12x 50%), și pentru 50% din TVA aferentă, în sumă de **Y11 lei** (Y12x50%).

7) În luna ianuarie 2016, prin nota contabilă 6588.1=411.2 „rectificare clienți”, societatea

a înregistrat pe cheltuieli suma de Q lei. Organele de control au solicitat reprezentantului societății explicații cu privire la natura operațiunii, clientul vizat de aceasta operațiune, precum documentul care a stat la baza înregistrării în cauză, însă acesta nu a prezentat niciun document și nu furnizat explicații privind natura acestei înregistrări contabile.

În condițiile în care societatea nu a prezentat documentul/documentele justificative în baza cărora a înregistrat cheltuielile în sumă de **Q lei**, având în vedere cele legiferate la art. 25 alin. (4) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cheltuiala astfel înregistrată reprezintă o cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal, iar în urma inspecției s-a diminuat pierderea de recuperat a anului 2016 (de Q1 lei) cu această sumă, rezultând o **pierdere fiscală de reportat în anii următori în sumă de doar Q2 lei** (Q1-Q lei).

Astfel, urmare a inspecției, pentru anii 2013-2015 organele de control au constatat că societatea a dedus nejustificat cheltuieli în sumă totală de B lei (B2+ B3+ B6+ B7+ B9+ B10+ B11+ B13 lei), sumă din care s-au acoperit integral pierderile fiscale înregistrate de societate pe anii 2013-2015 (P3 lei), rezultând pe anii 2013-2015 o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul de profit în sumă de B14 lei (B-P3), pentru care se datorează **impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei.**

8) În luna ianuarie 2016, prin articolul contabil 117=371, societatea a efectuat „regularizare pierdere marfă 2015” cu suma de B15 lei. Conform declarației reprezentantului legal al societății, această sumă reprezintă contravaloare marfă achiziționată din afara UE furată, furtul fiind investigat de organele de poliție.

Organele de control au solicitat documentul de sesizare precum și procesul verbal de constatare a furtului întocmit de organele de poliție dar aceste acte doveditoare nu au fost prezentate, administratorul precizând în scris că „Aceste documente au fost predate către organele fiscale la controlul din 2013”.

Totodată, echipa de control a constatat că în luna februarie 2016 societatea scoate din evidența contabilă, în baza a 2 Procese verbale de scoatere din funcțiune, mijloace fixe respectiv scanner diagnoză, dulap service ptr. auto în valoare de B16 lei pe motiv de furt și raft depozit, masă recepție, în valoare de B17 lei pe motiv că s-au deteriorat.

Reprezentantul contribuabilului nu a dat curs solicitării echipei de inspecție de a se prezenta procesului verbal de constatare a furtului întocmit de organele de poliție, acesta precizând că este vorba despre același proces verbal cu cel menționat în cazul mărfurilor achiziționate din afara UE.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 304 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, deoarece nu a fost prezentat documentul din care să reiasă îndeplinirea condițiilor pentru ca TVA dedusă inițial să nu se ajusteze, organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea taxei aferentă mărfurilor în sumă de B15 lei și mijloacelor fixe în sumă de B16 lei, prin aplicare cotei de TVA de 24% asupra valorii acestora, stabilindu-se TVA suplimentar în sumă de **Y13 lei**.

În urma inspecției fiscale a fost majorată baza impozabilă pentru calculul TVA cu suma de B18 lei și a fost stabilită suplimentar de plată o **TVA** în sumă totală de **Y lei** (Y1+ Y2+ 67+ Y6+ Y8+ Y9+Y10+ Y11+ Y13 lei).

Totodată, organele de control au asimilat dividendelor nete suma totală de B19 lei, reprezentând plăți efectuate pentru achizițiile de bunuri și servicii prezentate anterior la punctele 1-5b), și au stabilit suplimentar de plată în sarcina societății un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de Z lei [(B19x100/84)16%].

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestată și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la cheltuielile încadrate la nedeductibile în sumă totală de B7 lei și TVA în sumă de Y6 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au încadrat la nedeductibile aceste cheltuieli și au respins la deducere TVA aferentă, în condițiile în care petenta nu a justificat necesitatea achiziției serviciilor și că acestea au fost destinate obținerii de venituri impozabile/operațiuni taxabile.

În fapt, în perioada 04.07.2017-31.07.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X au efectuat la S.C. X S.R.L., o inspecție fiscală având ca obiect verificarea modului de constituire, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului privind impozitul pe profit pentru perioada 01.04.2013-31.12.2016, taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.05.2013- 26.04.2016 și impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice pentru perioada 01.05.2013- 31.03.2017.

În urma verificărilor, organele de control au constatat că în perioada august 2013-octombrie 2013, SC X SRL (fostă SC CB ROMANIA SRL) a înregistrat în evidențele financiar-contabile achiziții de servicii de reparații, în valoare totală de B7 lei și a dedus TVA aferentă în sumă de Y6 lei, în baza unor facturi emise de societatea afiliată SC CB 4X4 SRL- CUI ROX, societate înființată la data de 30.07.2013.

În perioada în care au fost efectuate tranzacțiile, cele două societăți se aflau în relație de afiliere deoarece între d-nul TD asociat unic și administrator la SC X SRL și d-na NO, în calitate de administrator și asociat cu o cota de 90% la CB 4x4 SRL, există relație de afiliere în condițiile prevăzute la art. Y3 alin. (1) pct. 21 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cele două persoane fizice fiind rude de gradul II (frate- soră), astfel că, în conformitate cu prevederile art. 7 pct. 21 lit. c) din același act normativ, există relație de afiliere și între societățile deținute/controlate de cele 2 persoane fizice înrudite:

„art. 7 alin. (1) pct. 21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;

[...]

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”

Contractul de service nr. 1/01.08.2013 încheiat de către SC CB ROMANIA SRL (actuala SC X SRL)- în calitate de beneficiar, cu SC CB 4X4 SRL- în calitate de furnizor, are ca obiect „*montarea și întreținerea de către Furnizor a accesoriilor montate pe autovehiculele din întreținerea Beneficiarului*”.

În documentele prezentate la control, respectiv în evidența financiar- contabilă a SC X SRL, organele de inspecție nu au identificat documente privind beneficiarii acestor servicii de reparații sau venituri înregistrate în contrapartidă. În timpul inspecției reprezentantul societății a declarat verbal că beneficiarul serviciilor a fost SC LP Romania SRL, iar la solicitarea echipei de control de a indica către cine au fost refacturate aceste servicii și de a prezenta facturile de vânzare, a răspuns în scris că: „facturile de află la dumneavoastră”. Se reține că, în contestația formulată, societatea afirmă că serviciile sunt în legătură cu obiectul contractului semnat cu SC LP ROMANIA SRL.

Totuși, conform documentelor financiar-contabile prezentate la control, în perioada în cauză societatea nu a facturat servicii de reparații către niciun client, ci doar mărfuri, iar în ceea

ce privește clientul SC LP Romania SRL au fost înregistrate doar facturi pentru **livrări de mărfuri și bonus acordat**.

Astfel, în ceea ce privește clientul LP Romania SRL în perioada august- octombrie 2013, în evidențele financiar- contabile ale SC X SRL sunt înregistrate doar facturi pentru livrări de mărfuri și bonus acordat, după cum urmează:

- factura 130242/19.08.2013 în sumă de X lei+TVA, reprezentând contravaloare 2 buc. hardtop, 2 buc. capitonaj bena și 2 buc. praguri laterale Toyota Hilux, covoraș cauciuc și suport scară Thule;
- factura 130243/26.08.2013 în sumă de X lei+TVA, reprezentând contravaloare scut-t diferențial motor Dacia Duster, vestă reflectorizantă, husă scaune;
- factura 130249-130250/28.08.13 în valoare de X lei+ TVA, reprezentând valoare storno;
- factura 130264/10.10.13 în sumă de X lei+TVA, reprezentând contravaloare harfdtop, capitonaj, praguri Toyota Hilux;
- factura 130272/05.12.2013 în sumă de X lei, reprezentând contravaloare harfdtop, capitonaj, praguri Toyota Hilux.

Referitor la furnizorul societate afiliată SC CB 4x4 SRL, din consultarea informațiilor furnizate de baza de date ANAF- aplicația Revisal, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada emiterii facturilor de prestări servicii către X SRL (fostă CB România SRL), respectiv în perioada august- octombrie 2013, societatea nu a avut niciun angajat, primele angajări fiind efectuate începând cu luna noiembrie 2013.

Se reține deci că, în perioada facturării serviciilor de reparații către SC X SRL, CB 4x4 SRL nu a dispus de personal calificat, specializat pentru efectuarea reparațiilor înscrise pe devizele de lucrări și facturile aferente emise către CB România SRL în sumă de B7 lei + Y6 lei TVA, deci nu putea presta ea însăși aceste servicii.

Prin adresa nr. 2067/25.07.2017, organele de control au solicitat de la furnizorul CB 4x4 SRL informații și documente cu privire la serviciile facturate societății verificate, iar în răspunsul formulat, reprezentantul SC CB 4x4 SRL declară că aceste servicii au fost externalizate către societatea ME SRL, ROX, potrivit contractului nr. 2/08.08.2013 încheiat între părți. Din consultarea bazei de date ANAF, organele de control au constatat că în anul 2013 SC CB 4x4 SRL a declarat prin D394 achiziții de servicii de la partenerul ME SRL în sumă totală de doar B8 lei, cu TVA aferentă în sumă de Y7 lei, valori mult inferioare celor refacturate către beneficiarul SC X SRL (fosta CB România SRL).

Astfel, în vederea clarificării stării de fapt fiscale, prin adresa nr. 2113/28.07.2017 organele de control au solicitat informații și documente privind tranzacțiile derulate cu SC CB 4x4 SRL în anul 2013, de la SC ME SRL. Potrivit informațiilor furnizate de reprezentantul legal al societății ME SRL, d-l DC, în anul 2013 au fost efectuate prestări servicii de reparații pentru clientul CB 4x4 SRL în sumă totală de B8 lei cu TVA aferentă în sumă de Y7 lei. Potrivit devizelor întocmite, în anul 2013 ME SRL a efectuat operațiuni de reparații pentru beneficiarul SC CB 4x4 SRL la un număr de 40 autovehicule având numerele de înmatriculare B---EMD, proprietate a SC LP SRL și utilizate de E.ON Servicii Tehnice SRL. Locația intervențiilor de reparații au fost la sediile subunităților E.On din Iași, Onești, Tg. Frumos, Bacău, Roman, etc, drept pentru care, conform clauzelor contractuale, executantul a facturat și costurile deplasărilor la locul intervențiilor.

Din confruntarea informațiilor furnizate de cele 3 societăți, echipa de control a constatat că SC CB 4x4 SRL a refacturat către SC CB România SRL servicii de reparații/ intervenții pentru un număr de 100 autovehicule având numerele de înmatriculare B---EMD în valoare de B7 lei+TVA, între care, conform documentelor furnizate, se regăsesc doar 18 autovehicule reparate și facturate de ME SRL pentru CB 4x4 SRL, rezultând o diferență de 82 autovehicule pentru care CB 4x4 SRL nu poate justifica efectuarea reparațiilor auto facturate către SC X SRL (CB România SRL).

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente, prevederile 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 căroră:

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

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

“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 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.

Astfel, 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 materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„Art. 145

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

a) operațiuni taxabile;”

Art.146 (1) *Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate **în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile**, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art. 155 alin. (5) respectiv (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Drept urmare, simplul fapt că societatea deține facturi pentru achiziția de servicii/bunuri, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a TVA, aceasta trebuind să dovedească că serviciile au fost necesare și au fost prestate în beneficiul său, respectiv că bunurile au fost utilizate pentru operațiunile sale taxabile.

În același sens este și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013, 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”.

Se constată că aceste decizii sunt în concordanță cu aquis-ului comunitar în domeniul TVA, care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

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

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C- 268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**.

Nu în ultimul rând, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, a **condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile**.

Din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține că:

- SC X SRL și SC CB 4x4 SRL (înființată în 30.07.2013) sunt societăți afiliate deoarece sunt controlate de persoane care sunt rude de gradul II (frate-soră). De altfel, faptul că SC X SRL a încheiat un contract cu SC CB 4x4 SRL în data de 01.08.2013, la doar două zile de la data la care d-na NO a cesionat părțile sociale deținute la SC X SRL (99%) către dl TD, respectiv la două zile de la înființare, în condițiile în care aceasta nu avea nici un angajat, denotă un comportament preferențial specific societăților afiliate iar contractul și facturile întocmite crează mai degrabă impresia unui mod de plată a contravalorii părților sociale către asociatul care le-a cesionat și de transmitere a capitalului către societatea nou înființată;
- în perioada august- octombrie 2013, CB 4x4 SRL nu a avut nici un angajat, primele contracte de muncă fiind încheiate începând cu luna noiembrie 2013, deci nu putea presta ea însăși reparațiile înscrise pe devizele de lucrări și facturile aferente emise către CB România SRL în sumă de B7 lei + Y6 lei TVA;
- furnizorul SC CB 4x4 SRL declară că serviciile de reparații au fost externalizate către societatea ME SRL, RO30130916, potrivit contractului nr. 2/08.08.2013 încheiat între părți, dar în anul 2013 SC CB 4x4 SRL a declarat prin D394 achiziții de servicii de la partenerul ME SRL în sumă de B8 lei cu TVA aferentă în sumă de Y7 lei, valori mult inferioare celor refacturate către beneficiarul SC X SRL (fosta CB România SRL);
- contractul dintre SC CB 4x4 SRL și ME SRL, a fost încheiat în 08.08.2013 dar SC CB 4x4 SRL a emis primele facturi de servicii către X SRL în 06 respectiv 07 august 2013 iar Foi de comandă/reparație și Devize au fost întocmite începând cu data de 01.08.2013;
- din confruntarea informațiilor furnizate de cele 3 societăți, se constată că SC CB 4x4 SRL a refacturat către SC CB România SRL (SC X SRL) servicii de reparații/intervenții pentru un număr de 100 autovehicule având numerele de înmatriculare B---EMD, între care, conform documentelor furnizate, se regăsesc doar 18 autovehicule facturate de ME SRL pentru CB 4x4 SRL. Totodată, din analiza comparativă a devizelor de reparații respectiv a situațiilor de lucrări completate pentru cele 18 autovehicule care se regăsesc atât în facturile întocmite de CB 4x4 SRL cât și în facturile și ME SRL, s-a constatat faptul că pentru fiecare din aceste 18 autovehicule CB 4x4 SRL a înscris mai multe tipuri de reparații, și implicit o valoare mai mare, față de cele înscrise de ME SRL pentru același autovehicul, iar în majoritatea cazurilor data reparației înscrisă în devizele și facturile

Întocmite de CB 4x4 SRL, devansează data reparației înscrisă în situațiile și facturile întocmite de ME SRL pentru același autovehicul;

- în facturile emise de CB 4x4 SRL pentru clientul CB România SRL este înscrisă și contravaloarea deplasărilor pe ruta Sfântu Gheorghe și locația de reparație, în condițiile în care reparațiile, potrivit clauzelor contractului nr. 2/08.08.2013, sunt efectuate de ME SRL, personalul acesteia deplasându-se pe traseul lași- locația reparației pentru îndeplinirea sarcinilor contractuale, și nu personalul CB 4x4 SRL, care de altfel nu avea niciun salariat calificat pentru prestarea acestor servicii în perioada amintită;

- organele de control au solicitat reprezentantului SC X SRL explicații privind necesitatea apelării în perioada august-octombrie 2013 la serviciile CB 4x4 SRL, în condițiile în care în sem. I 2013 aceste lucrări au fost efectuate de angajații proprii iar răspunsul administratorului a fost în sensul că externalizarea lucrărilor s-a decis deoarece distanța ce trebuia parcursă pentru efectuarea lucrărilor de întreținere era prea mare. În contradicție cu această afirmație, se reține că totuși SC X SRL a păstrat până în data de 14.12.2013 personalul angajat, care, așa cum susține, a prestat serviciile în sem. I 2013, deci a continuat să dispună de personal calificat pentru executarea acestui gen de lucrări și în perioada august-octombrie 2013, înregistrând cheltuieli cu personalul, iar costurile de deplasare ar fi fost similare cu cele facturate de SC CB 4X4 SRL (1 euro/km). De altfel, însuși petentul afirmă în contestație că „noi am avut angajați suficienți, putem executa pentru beneficiari orice servicii la oricâte mașini”, astfel că este pertinentă concluzia organelor de control că în perioada august- octombrie 2013 SC X SRL dispunea de personalul necesar pentru a presta ea însăși serviciile pentru LP Romania SRL și nu se justifică externalizarea acestora;

- față de valoarea serviciilor referitor la care petentul a precizat că au fost prestate pentru clientul SC LP SRL, de B7 lei în perioada august- octombrie 2013, în tot anul 2013 societatea verificată a întocmit pentru SC LP SRL facturi având baza impozabilă de doar X lei, din care doar S lei în perioada august-octombrie 2013. Aceasta în condițiile în care SC X SRL a facturat pentru SC LP ROMANIA SRL doar bunuri livrate, bunuri pentru care s-au înregistrat cheltuieli cu mărfurile, iar SC CB 4X4 SRL a întocmit facturi de servicii de reparații care au generat cheltuieli cu serviciile executate de terți;

- contrar precizărilor ipotetice ale contestatarului că pentru 18 sau 40 de mașini a prestat servicii iar pentru celelalte a livrat marfă, se constată că a înregistrat achiziția de la SC CB 4X4 SRL de servicii de reparații pentru 100 de autoturisme dar a facturat către SC LP ROMANIA SRL doar livrări de bunuri, și nu a prezentat niciun document din care să reiasă că reparațiile ar fi fost efectuate în perioada de garanție;

- contrar susținerii petentului că obiectul contractului încheiat cu SC LP ROMANIA SRL este atât livrarea de bunuri cât și prestarea de servicii, în contractul de colaborare nr. 69/16.05.2011, anexat la dosarul contestației, este prevăzută „vânzarea de accesorii auto ... în scop de revânzare pe baza comenzilor ferme” iar conform actului adițional din 09.01.2012 vânzătorul se angajează să asigure și montajul accesoriilor livrate, nefiind prevăzute nici un fel de servicii de reparații pentru aceste accesorii;

- Deși contestatarul susține că „nimeni nu neagă că aceste servicii sunt reale și trebuiau suportate de către beneficiarul real”, se reține că urmare a confruntării documentelor prezentate de contribuabil și a informațiilor primite de la terți, coroborat cu informațiile furnizate de bazele de date ANAF, organele de inspecție au constatat că există suspiciunea înregistrării unor operațiuni fictive, respectiv că tranzacțiile înscrise în facturile având la furnizor datele SC CB 4X4 SRL, în perioada august- octombrie 2013, nu ar fi avut loc în realitate, scopul înregistrării lor fiind acela de a obține avantaje fiscale necuvenite, fapte care, conform art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, constituie infracțiuni de evaziune fiscală, sesizând în vederea continuării cercetărilor pe linie penală, Parchetul de pe lângă Tribunalul X.

Se constată că societatea contestatară nu a justificat necesitatea achiziției serviciilor de reparații de la SC CB 4X4 SRL în condițiile în care avea propriul personal angajat calificat pentru prestarea acestora și că **nu a înregistrat venituri impozabile/taxabile în contrapartidă**, astfel că, în mod legal organele de control au respins la deducere cheltuielile în sumă de B7 lei și TVA aferentă în sumă de Y6 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 în ceea ce privește cheltuielile încadrate la nedeductibile în sumă totală de B7 lei și TVA în sumă de Y6 lei.

Referitor la solicitarea petentului de a se aștepta finalizarea litigiului care privește controlul anterior, se reține că, în conformitate cu Declarațiile 101 depuse de petentă pentru anii 2012 și 2013, SC X SRL a declarat pentru aceste perioade fiscale profit impozabil, respectiv pierdere fiscală și nu a înregistrat pierdere recuperabilă din anii anteriori perioadei controlate, astfel că litigiul civil și penal care privește controlul efectuat anterior de organele de inspecție fiscală nu poate avea influență asupra profitului impozabil al perioadei 01.04.2013-31.12.2016. Totodată, se reține că la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit datorat de societate în urma constatărilor inspecției curente, a fost luată în considerare pierderea recuperabilă acumulată pe perioada supusă inspecției fiscale, în ordinea înregistrării acesteia, conform prevederilor art. 26 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, astfel că se constată neîntemeiată susținerea petentului că „la calculul impozitului pe profit organul de control nu a luat în considerare pierderile recuperabile fiscal”.

Astfel, se constată că organele de control au calculat corect rezultatul fiscal al anului 2013, ținând cont de pierderea fiscală a anului declarată de petentă, în sumă de X lei, care a fost diminuată cu cheltuielile încadrate la nedeductibile ca urmare a controlului, în condițiile în care în Declarația 101 depusă pentru anul 2013 aceasta nu declară pierdere de recuperat din anii anteriori.

III.2. Referitor la cheltuielile în sumă totală de B6 lei și la TVA aferentă în sumă de Y5 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au încadrat la nedeductibile aceste cheltuieli și au respins la deducere TVA aferentă, în condițiile în care petenta nu a prezentat documente legal întocmite care să justifice necesitatea achizițiilor și că acestea au fost destinate obținerii de venituri impozabile/operațiuni taxabile.

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au respins la deducere cheltuieli, și taxa aferentă, înregistrate în evidențele contabile în baza a 2 facturi emise pe numele SC CB 4X4 SRL, respectiv cheltuieli cu cazarea pentru care nu a fost întocmit document de deplasare în interesul activității.

În contestația formulată, societatea admite că documentele nu au fost emise pe numele SC X SRL, dar susține că aceste cheltuieli erau aferente unor deplasări în interesul său.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (1) și alin. 4 lit. f) din Legea 571/2003 privind 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;”

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

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

iar art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, statuează că:

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie considerate deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

În ceea ce privește cheltuielile cu deplasarea administratorului sunt incidente prevederile art. 21 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:[...]

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”

Pe linie de TVA sunt incidente prevederile 145 alin. (2) lit. a), 146 alin. 1 lit. a) și ale art. 155 alin. 15 lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 145 **Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

art. 146 **Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

art. 155 **Facturarea**

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

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;

În conformitate cu prevederile legale antecitate, pentru ca societatea să-și exercite dreptul de deducere pentru cheltuieli și pentru TVA aferentă, trebuie îndeplinite următoarele condiții:

1. valorile acestora să fie evidențiate în acte justificative (facturi) întocmite în conformitate cu dispozițiile art. 155 din Cod fiscal (în speța de față interesându-ne în mod special art. 155 alin. 19 lit. f);
2. achizițiile să fie aferente veniturilor impozabile/operațiunilor cu drept de deducere.

Din documentele aflate la dosarul cauzei organul de soluționare reține următoarele:

- societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de B4 lei și pentru TVA în sumă de Y3 lei, în baza a două facturi având ca beneficiar societatea SC CB 4X4 SRL, și care au ca obiect deșeu menajer și cazare/deplasare;
- în contestație societatea confirmă faptul că pe facturi nu este înscrisă denumirea SC X SRL, recunoscând astfel că nu deține document legal întocmit pentru justificarea deducerii;
- petenta nu face nicio precizare referitor la cheltuielile cu deșeu menajer facturate pentru beneficiarul SC CB 4X4 SRL;
- în ceea ce privește cheltuielile de cazare în sumă de B5 lei, cu TVA aferentă în sumă de Y4 lei, deduse în baza facturii de achiziție emisă pe numele SC X SRL, se reține că nici la control și nici în susținerea contestației societatea nu a prezentat documente justificative întocmite conform prevederilor legale. Astfel, deși susține că deplasările au fost efectuate în interesul societății, fiind deplasări la expoziții de profil necesare pentru prospectarea evoluției pieței, nu au fost prezentate documente care să probeze această susținere, respectiv că deplasările au fost efectuate în interesul realizării sarcinilor de serviciu.

În speță, fiind vorba despre cheltuieli de deplasare/cazare, potrivit legislației Fiscale, acestea sunt deductibile dacă au la bază un document justificativ, potrivit legii, respectiv anexei nr. 2 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile, potrivit cărora pentru delegare-detașare trebuie prezentat Ordinul de deplasare care servește la:

“1. Ordin de deplasare (delegație - Cod 14-5-4) care servește ca:

- *dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;*
- *document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*
- *document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*
- *document justificativ de înregistrare în contabilitate.*

2. Se întocmește într-un exemplar, pentru fiecare deplasare, de către persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale cu plata în numerar.

3. Circulă:

- *la persoana împuternicită să dispună deplasarea, pentru semnare;*
- *la persoana care efectuează deplasarea;*
- *la persoanele autorizate ale unității la care s-a efectuat deplasarea, pentru confirmarea sosirii și plecării persoanei delegate;*
- *la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea decontului, pe baza actelor justificative anexate la acesta de către titular, la întoarcerea din deplasare sau cu ocazia procurării materialelor, stabilindu-se diferența de primit sau de restituit, cu luarea în considerare a eventualelor penalizări și semnătura pentru verificare.*

În cazul în care la decontarea avansului suma cheltuielilor efectuate este mai mare decât avansul primit, pentru diferența de primit de către titularul de avans se întocmește Dispoziție de plată către casierie.

În cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferența de restituit de către titularul de avans se depune la casierie pe bază de Dispoziție de încasare către casierie;

- la persoana autorizată să exercite controlul financiar preventiv, pentru viză;
- la conducătorul unității pentru aprobarea cheltuielilor efectuate.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Acest act normativ prevede și elementele pe care Ordinul de deplasare trebuie să le cuprindă în mod obligatoriu, respectiv:

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;
- denumirea și numărul formularului;
- numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;
- data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație;
- ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;
- cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;
- numărul și data documentului pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;
- semnături: conducătorul unității; controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, după caz; titularul de avans.”

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate se reține că, în materia impozitului pe profit, legiuitorul a prevăzut că sunt deductibile cheltuielile efectuate cu deplasările în țară și străinătate dacă acestea au la bază documente justificative, respectiv ordin de deplasare care reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate a deplasărilor efectuate, documente care trebuie să îndeplinească condițiile impuse de legislația în vigoare, însoțit de documentul care justifică efectuarea cheltuielilor în timpul deplasării (factura).

Altfel, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor de deplasare înregistrate în contabilitate de justificarea acestora cu documente legale și corect întocmite și care să ateste că deplasările au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

În speță, se reține că documentele prezentate pentru justificarea dreptului de deducere nu îndeplinesc nici condițiile de formă (denumirea beneficiarului nu este cea a societății verificate/ nu a fost prezentat Ordin de deplasare) și nici pe cele de fond (nu au fost prezentate documente din care să reiasă că deplasările au fost efectuate în interes de serviciu).

Drept urmare, având în vedere faptul că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor/TVA înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli/taxa aferentă să fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuind să conțină atât elementele obligatorii prevăzute de legislație dar și să probeze legătura de cauzalitate dintre cheltuieli și veniturile impozabile/ taxabile realizate, 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 în ceea ce privește cheltuielile încadrate la nedeductibile în sumă totală de B6 lei și TVA în sumă de Y5 lei.**

III.3. Referitor la cheltuielile în sumă totală de B20 lei și la TVA aferentă în sumă de Y14 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal au respins la deducere aceste cheltuieli și taxa aferentă, în condițiile în care petentul nu a prezentat documente justificative din care să reiasă că achizițiile au fost destinate obținerii de venituri impozabile/ operațiuni cu drept de deducere.

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, organele de control nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile angajate de societate pentru

achiziționarea de bunuri de uz casnic (pat Studio shape Tes Evan roșu, mocheta Zenith precoat antracit, mobilier, aspirator VC1400, tablou New York Skyline, tablou Zen Stone, TV Led LG Cinema 3 D, vestimentație, lenjerie pat 2 seturi de o persoană, 2 seturi de două persoane, hrană câini, etc.) în sumă totală de B2 lei, și pentru TVA aferentă în sumă de Y1 lei.

Totodată, la control s-a constatat că în perioada aprilie- octombrie 2013 societatea a înregistrat cheltuieli cu achiziția de materiale de construcții și accesorii electricitate (OSB, profile aluminiu, rigips, electrice, vopsea, ramă întrerupător lumina, etc) în valoare de B3 lei și a dedus TVA aferentă în sumă de Y2 lei.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente, prevederile 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 căroră:

“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**:*

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

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 efectuate în favoarea asociaților sau pentru care nu se face dovada 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.

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.

art. 20

Registrelle de contabilitate **obligatorii** sunt: Registrul-jurnal, Registrul-inventar și Cartea mare. Întocmirea, editarea și păstrarea registrelor de contabilitate se efectuează conform normelor elaborate de Ministerul Economiei și Finanțelor.”

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„Art. 145

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

a) operațiuni taxabile.”

Art.146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art. 155 alin. (5) respectiv (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Drept urmare, simplul fapt că societatea deține facturi pentru achiziția de bunuri, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a TVA, aceasta trebuind să dovedească că bunurile au fost utilizate pentru operațiunile sale taxabile.

Din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține că, deși petentul susține că bunurile au fost destinate activităților comerciale și de birou ale societății, acesta nu probează în niciun fel această afirmație și nu prezintă documente în susținere, în condițiile în care:

- deși susține că hrana pentru câini a fost destinată câinilor care au rolul de pază la sediul societății, a înregistrat astfel de achiziții doar în aprilie și mai 2013, iar petentul nu motivează în niciun fel de ce a fost necesar să dispună de câini de pază pentru o perioadă de doar două luni sau cum se explică faptul că ulterior lunii mai 2013 nu a mai fost necesară achiziția de hrană pentru animalele de pază;
- în motivarea contestației cu privire la achiziția patului și a lenjeriilor de pat petentul susține că au fost necesare deoarece, ocazional, cineva doarme în sediu pentru a asigura protecția bunurilor, dar nu justifică de ce era necesară achiziția unui pat matrimonial, a 11 perne, a lenjeriilor pentru două persoane. Se mai reține că, deși patul a fost achiziționat în anul 2013, lenjeriile au fost achiziționate la doi ani distanță, respectiv în anul 2015, în condițiile în care avea angajați în acest an doar un jurist și un auditor intern, persoane care nu sunt calificate să asigure paza pe

timp de noapte a sediului. De altfel, societatea nu a deținut în perioada verificată personal angajat pentru protecție și pază și nu probează că ar fi efectuat plată pentru ore de noapte lucrate de personalul angajat;

- referitor la achiziția de haine de la SC Genco Trade SRL (Intersport), pentru a proba susținerea că vestimentația achiziționată reprezintă în fapt haine de lucru pentru angajați, societatea nu prezintă Fișa de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință Cod 14-3-9, din care să rezulte căruia angajat i-a fost repartizat echipamentul, care de altfel a fost achiziționat de la o societate care nu comercializează echipamente de protecție a muncii. Conform prevederilor Ordinului 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, în vigoare la data achiziționării obiectelor vestimentare, această fișă „1. *Servește ca document de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar, a echipamentului și materialelor de protecție date în folosința personalului, până la scoaterea lor din uz.*

2. Se întocmește într-un exemplar, pe măsura dării în folosință a bunurilor, pe fiecare persoană, de către gestionarul care eliberează obiectele respective sau de către persoana desemnată să țină evidența acestora.”

- Referitor la celelalte bunuri, televizor, aspirator, tablouri, mochetă, petentul nu face dovada că le-a fost atribuit un număr din Registrul numerelor de inventar, că sunt cuprinse în listele de inventariere anuale și în Registrul- inventar, care este un document obligatoriu a se întocmi.

Astfel, se reține că în conformitate cu prevederile Ordinului 3512/2008:

*21. Registrul-inventar (cod 14-1-2) este un document contabil **obligatoriu** în care se înregistrează **toate** elementele de activ și de pasiv, grupate în funcție de natura lor, inventariate de unitate, potrivit legii.*

“În scopul asigurării controlului asupra existenței mijloacelor fixe, se atribuie fiecărui mijloc fix, care constituie obiect de evidență, un număr de inventar în momentul intrării în unitate prin achiziționare, construire, confecționare, transfer etc. (cu excepția celor luate cu chirie), care se consemnează în registrul numerelor de inventar.”

- Referitor la materialele de construcții se reține că, în explicațiile scrise date în timpul inspecției, administratorul societății precizează că materiale au fost utilizate la „renovarea sediului firmei” și că nu au fost „întocmite devize și situații de lucrări”. Totodată, în susținerea contestației petentul afirmă că materialele de construcții au fost utilizate pentru reparații privind remedierea pagubelor inundației cauzată de spargerea accidentală a unei țevii de apă și pentru renovarea sediului firmei. Se reține că societatea nu a prezentat nici la control și nici în procedura contestației vreun document din care să reiasă data la care a avut loc defecțiunea la țeava de apă, având în vedere că a încheiat contractul de comodat pentru sediu la data de 01.03.2013 și a început să achiziționeze materiale de construcții din data de 01.04.2013, a achiziționat plăci OSB și în aprilie dar și în luna iunie 2013, și înregistrează achiziția de vopsea în fiecare lună în perioada aprilie-iulie 2013. De asemenea, societatea nu a prezentat o listă de materiale constatate a fi necesare pentru efectuarea reparațiilor, și nici nu a precizat cine a efectuat reparațiile având în vedere că nu deține personal calificat pentru prestarea unor servicii de acest gen.

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 în ceea ce privește cheltuielile încadrate la nedeductibile în sumă totală de B20 lei și la TVA aferentă în sumă de Y14 lei.**

III.4. Referitor la cheltuielile în sumă totală de B21 lei și la TVA aferentă în sumă de Y15 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au respins la deducere aceste cheltuieli și taxa aferentă, în condițiile în care petenta nu a prezentat pentru serviciile achiziționate documente justificative din care să reiasă în ce au constat serviciile și că achizițiile au fost destinate obținerii de venituri impozabile/pentru operațiuni cu drept de deducere.

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că societatea a înregistrat în evidențele contabile achiziții de prestări de servicii pentru care nu a putut justifica utilizarea în scopul realizării de venituri impozabile/ pentru operațiuni cu drept de deducere.

Astfel:

a) În anul 2014 SC X SRL a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă totală de B9 lei și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă în sumă de Y8 lei, în baza a trei facturi emise de SC CB 4x4 SRL, în care este înscris „prestări servicii cf. contract 20/24.02.2014”.

Contribuabila a prezentat contractul nr. 20/24.02.2014 încheiat cu SC CB 4x4 SRL în calitate de prestator, având ca obiect „promovarea de către Prestator a produselor distribuite de Beneficiar (...), identificarea de către Prestator a potențialilor cumpărători pentru produsele indicate de Beneficiar”. Conform clauzelor contractuale, contractul a fost încheiat pentru o perioadă de 6 luni iar prețul stabilit este de B10 euro, la care se adaugă TVA.

La solicitarea organelor de control de a se preciza ce servicii au fost efectiv prestate, cu numirea cumpărătorilor potențiali identificați și de a se prezenta documente (studii de fezabilitate, de piața sau orice alte materiale corespunzătoare) care atestă executarea efectivă a acestor servicii, reprezentantul societății a declarat în scris doar că „există două contracte cu CB 4x4 SRL 01.08.2013 și 20/24.02.2014” și nu a prezentat nici un alt document justificativ.

Pentru clarificarea stării de fapt fiscale, în baza prevederilor 58 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au fost solicitate informații de la furnizorul SC CB 4x4 SRL. În răspunsul transmis în data de 28.07.2017, d-na NO în calitate de reprezentant al SC CB 4x4 SRL, a precizat referitor la solicitarea de a se indica măsurile concrete de promovare a produselor SC X SRL că „Au fost efectuate telefonic și pe cale electronica (e-mail)”. De asemenea, cu privire la documentele care au fost întocmite aceasta răspuns că „au fost întocmite și oferte și pliante în format electronic, totodată potențiali clienți au fost contactați telefonic” dar nu a prezentat documentele la care face referire deși s-a solicitat explicit acest lucru.

Organele de control au reținut că SC CB 4x4 SRL nu are în obiectul său de activitate activități specifice serviciilor de publicitate și de promovare, servicii de creație, producția de materiale publicitare, principala activitate fiind „Comerț cu ridicata de piese și accesorii pentru autovehicule”.

b) Tot în anul 2014, SC X SRL a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă totală de B10 lei și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă în sumă de Y9 lei, în baza unei facturi emise de SC CG SRL.

Organele de control au solicitat în scris specificarea naturii acestor servicii facturate de SC CG SRL și prezentarea contractului, însă reprezentantul SC X SRL nu a răspuns la această întrebare și nu prezentat documente care să justifice ce servicii au fost prestate și că acestea au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile/operațiuni cu drept de deducere.

c) În baza facturii nr. 515/21.12.2015 emisă de SC ME SRL pentru "prestări servicii conform contract nr. 4/01.08.2015", societatea a dedus cheltuieli în sumă de B11 lei și TVA în sumă de Y10 lei. Organele de control au solicitat reprezentantului societății să specifice natura acestor servicii, să prezinte contractul menționat pe factură și devizele/ situațiile de lucrări care să ateste necesitatea și modalitatea de executare a serviciilor dar prin explicațiile scrise formulate, acesta precizează doar că „nu s-au găsit devizele de reparații”.

În contestația formulată, contestatarul precizează că organul de control nu are dreptul de a cenzura decizia managerială de a beneficia de servicii de promovare și nu poate îngreuna libertatea contribuabilului de a alege instrumentele prin care să-și atingă obiectivele.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente, prevederile art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 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

“(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. 44 și 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

“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 materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„Art. 145

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

a) operațiuni taxabile;

Art.146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art. 155 alin. (5) respectiv (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

În același sens este și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013, 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.”

Din analiza documentelor aflate la dosarul contestației se reține că în perioada supusă inspecției fiscale societatea verificată a înregistrat achiziții de servicii pentru justificarea cărora nu prezintă documente din care să reiasă ce servicii au fost efectiv prestate, locul prestării și necesitatea prestării acestor servicii în beneficiul său. Astfel, se reține că:

- pentru achiziția de „prestări servicii cf. contract 20/24.02.2014”, nu au fost prezentate nici de către beneficiar (SC X SRL) și nici de către presupusul prestator (SC CB 4X4 SRL) documente din care să rezulte în ce au constat efectiv serviciile prestate;
- conform prevederilor contractului 20/24.02.2014 menționat pe facturi, valoarea contractată a serviciilor este de B10 euro dar suma totală înscrisă în cele trei facturi este de B9 lei;
- referitor la „serviciile” înscrise de SC CG SRL în factura 140001/22.04.2014 se reține că nici cu prilejul inspecției fiscale și nici în cadrul procedurii de soluționare a contestației, petentul nu a făcut nicio precizare cu privire la natura acestora, nu a prezentat contract și nici un alt document care să certifice prestarea efectivă în beneficiul SC X SRL, limitându-se să afirme că cele două societăți nu erau afiliate la momentul efectuării tranzacțiilor;
- contrar acuzelor petentului că organele fiscale nu au solicitat de la SC ME SRL prezentarea documentelor justificative cu privire la serviciile înscrise în factura

515/21.12.2015, în referatul anexat la dosarul contestației, echipa de control precizează că în data de 28.07.2017 a solicitat pe cale informatică de la ME SRL, informații privind natura acestor servicii. Ulterior încheierii inspecției fiscale, în data de 02.08.2017, reprezentantul SC ME SRL, d-l VL, a transmis inspectorilor fiscali pe cale electronică copii după factura nr. 515/21.12.2015, factura storno nr. 514/ 21.12.2015 împreună cu facturile stornate 439-449/29.09.2015, nr. 461-497/26.11.2015 și devizele aferente. Acesta a precizat telefonic faptul că SC ME SRL a prestat servicii de reparații pentru SC CB 4x4 SRL, pentru care a și emis inițial facturile de la 439 la 449/29.09.2015 și de la nr. 461 la 497/26.11.2015, în valoare totală de B11 lei+TVA, în baza devizelor de lucrări întocmite. Ulterior, la convingerea reprezentanților societăților CB 4x4 SRL și CB România SRL (actuala X SRL), cu factura nr. 514/21.12.2015 au fost stornate serviciile facturate în lunile septembrie și noiembrie 2015 către CB 4X4 SRL și s-a întocmit factura 515/21.12.2015 având ca beneficiar pe CB România SRL cu aceeași valoare de B11 lei+TVA. Dl VL a mai declarat verbal că factura emisă către X SRL nu a fost încasată. Astfel se reține că în fapt serviciile înscrise în factura nr. 515/21.12.2015, în baza căreia SC X SRL a dedus cheltuielile și taxa contestată, nu au fost prestate în beneficiul său.

Drept urmare, se reține că nici la control și nici în susținerea contestației, petentul nu a dovedit că serviciile au fost necesare și au fost prestate în beneficiul său, respectiv că bunurile au fost utilizate pentru operațiunile sale impozabile/cu drept de deducere, în condițiile în care, așa cum am arătat anterior, aceasta este o condiție obligatorie pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA.

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 antecitat, 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 în ceea ce privește cheltuielile încadrate la nedeductibile în sumă totală de B21 lei și TVA în sumă de Y15 lei.**

III.5. Referitor la cheltuielile în sumă totală de B13 lei și la TVA aferentă în sumă de Y11 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere integral pentru TVA și cheltuielile ocazionate de achiziția de combustibil, piese de schimb și servicii de reparații auto pentru autovehicule a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, în condițiile în care petenta nu prezintă niciun document care să probeze utilizarea exclusivă a acestor mijloace de transport în scopul activității economice.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în cadrul activității desfășurate, societatea utilizează o serie de mijloace de transport cu o masă totală maximă sub 3,5 tone, pentru care în perioada aprilie 2013- decembrie 2015, societatea a dedus integral cheltuieli cu consumul de combustibil, piese auto și servicii de reparații auto în sumă totală de B12 lei cu TVA aferentă Y12 lei.

Deoarece societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că autovehiculele au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, organele de control au respins la deducere cheltuieli în sumă de B13 lei și TVA în sumă de Y11 lei, reprezentând 50% din total cheltuieli și TVA pentru care s-a exercitat dreptul de deducere.

În contestația formulată, societatea susține că toate autovehiculele au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice (transport marfă, deplasări la furnizori, la bancă) și că acest fapt este probat de evidențele financiar-contabile și de foile de parcurs, referitor la care afirmă că au fost predate organului de control și că le atașează la contestație.

În drept, potrivit prevederilor Codului fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și Normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal

„art. 21

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme;”

Norme metodologice

„49². În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”

Codul fiscal

„art. 145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

[...]

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147¹.

(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme.”

Norme metodologice

„145¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145¹ alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.”

Normele legale antecitate impun contribuabililor, pentru dovedirea utilizării exclusiv în scopul activității economice a autoturismelor cu o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului, întocmirea foii de parcurs, precizând și conținutul minimal al acesteia. De asemenea, legalitatea aplicării excepției prevăzută la art. 145¹ alin. (3) din Codul fiscal, rezultă din informații cum sunt obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

Se reține că în conformitate cu datele furnizate de baza de date REVISAL, în perioada aprilie 2013- decembrie 2013 societatea nu a dispus de personal care să justifice utilizarea mijloacelor de transport pentru activitățile prevăzute la art. 145¹ alin. (3) din Codul fiscal, aceasta având angajați cu funcțiile de mecanic auto, electrician auto, secretar, asistent manager, funcționar economic, funcționar administrativ, jurisconsult și auditor intern, iar de la data de 14.12.2013 acesta are doar doi angajați cu funcțiile de jurisconsult și auditor intern.

Se mai reține că în explicațiile scrise date de administratorul societății în timpul inspecției fiscale, acesta precizează că nu au fost întocmite foi de parcurs și nici fișa activității zilnice pentru justificarea consumului de combustibil. Acesta a mai declarat că nu conduce evidența cantitativ – valorică a consumurilor de carburant, separat pentru fiecare autovehicul.

Totodată, conform celor precizate de organele de control, foile de parcurs la care petentul face referire în contestație nu au fost prezentate nici în timpul inspecției și nici nu au fost atașate la contestație, cum în mod eronat susține acesta.

În aceste condiții, se reține că tratamentul fiscal aplicat de organele de control cheltuielilor cu consumul de combustibil, piese auto și servicii de reparații auto, aferente unor autovehicule a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, este în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, **contestația petentei cu privire la acest capăt de cerere constatându-se a fi neîntemeiată.**

III.6. Referitor la baza impozabilă suplimentară în suma de Q lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au diminuat pierderea de recuperat pentru anul 2016 cu această sumă, în condițiile în care susținerea petentei că a fost modificată de două ori baza impozabilă se constată nefondată.

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în luna ianuarie 2016, prin nota contabilă 6588.1=411.2 „rectificare clienți”, societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de Q lei. Organele de control au solicitat reprezentantului societății explicații cu privire la natura operațiunii, clientul vizat de această operațiune, precum documentul care a stat la baza înregistrării în cauză, însă acesta nu a prezentat nici un document și nu a furnizat explicații privind natura acestei înregistrări contabile.

În contestația formulată reprezentantul societății susține că soldul contului Clienți incerti în sumă de Q lei fost deja considerat nedeductibil la calculul profitului impozabil de către societate, astfel că organele de control nu pot modifica de două ori baza impozabilă pentru impozitul pe profit.

În drept, conform prevederilor art. 25 alin. (4) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

h) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 26, precum și cele înregistrate în alte cazuri decât următoarele:

- 1. punerea în aplicare a unui plan de reorganizare confirmat printr-o sentință judecătorească, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2014;*
- 2. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;*
- 3. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;*
- 4. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;*
- 5. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul;*
- 6. au fost încheiate contracte de asigurare;”*

Se reține că societatea nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte că se încadrează în vreuna din situațiile prevăzute la punctele de la 1 la 6 din art. 25 alin. (4) lit. h) citat mai sus și că în Registrul de evidență fiscală societatea însăși a încadrat cheltuielile în sumă de Q lei la nedeductibile.

În fapt, petentul nu contestă încadrarea la nedeductibile a cheltuielilor în sumă de Q lei, referitor la care precizează în contestație că reprezintă o „greșeală contabilă”, ci susține că

suma fusese tratată deja ca și cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit. În susținere petentul anexează copie după Registrul de evidență fiscală întocmit pentru sem. I 2016 în care a determinat pierderea netă prin diminuarea pierderii contabile în sumă de 55.134 lei cu suma de 31.047 lei reprezentând cheltuieli nedeductibile cont 6588.1.

Din analiza documentelor din dosarul contestației, se constată că, la determinarea pierderii fiscale a anului 2016, organele de control au pornit de la pierderea contabilă evidențiată în bilanța de verificare întocmită la 31.12.2016 în sumă de Q1 lei, pe care au diminuat-o cu suma de Q lei înregistrată pe cheltuieli și pentru justificarea căreia nu au fost prezentate documente, rezultând o pierdere de recuperat în sumă de Q2 lei.

În speță, este esențial de sesizat că pentru anul 2016 SC X SRL nu a depus la organul fiscal cu competență de administrare Declarația 101 privind impozitul pe profit al anului 2016, astfel că prin evidențierea în Registrul de evidență fiscală a cheltuielilor în sumă de Q lei ca și cheltuieli nedeductibile în trim. I 2016, societatea nu a influențat bază de impozitare a anului 2016, susținerea că a fost modificată de două ori baza de impozitare constatându-se nefondată. De altfel, în conformitate cu *Situația impozitului pe profit stabilit suplimentar* care reprezintă anexa nr. 5 la Raportul de inspecție fiscală F-X/31.07.2017, se constată că la determinarea pierderii fiscale pentru sem. I 2016, organele de control au plecat tot de la pierderea contabilă de 55.134 lei, pe care au diminuat-o o singură dată cu suma de Q lei.

În speță sunt incidente și prevederile art. 101 alin. (1), art. 102 alin. (1) și (2) și ale art. 95 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care legiferează că:

art. 101 Obligația depunerii declarației fiscale

(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal sau altor legi speciale, la termenele stabilite de acestea.

art. 102 Forma și conținutul declarației fiscale

(1) Declarația fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal.

(2) În declarația de impunere contribuabilul/plătitorul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.

Art. 95 Decizia de impunere

(4) Declarația de impunere întocmită potrivit art. 102 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

Astfel, în condițiile în care societatea nu și-a îndeplinit obligația legală de a depune Declarația 101 pentru anul 2016, în care trebuia să evidențieze cuantumul pierderii fiscale de recuperat în anii următori, cu considerarea cheltuielilor nedeductibile, doar astfel pierderea calculată pentru anul 2016 devenind opozabilă organului fiscal, se reține că organele de control au procedat în mod legal la stabilirea rezultatului fiscal al exercițiului.

Drept urmare, se reține că organele de control au stabilit în mod corect **pierderea fiscală a anului 2016, de reportat în anii următori, la nivelul sumei de Q2 lei** (Q1- Q lei) prin considerarea o singură dată ca nedeductibilă a sumei de Q lei, astfel că, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare antecitat, 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 în ceea ce privește cheltuielile încadrate la nedeductibile în sumă de Q lei.**

III.7. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de Z lei.

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. V- Serviciul Soluționare Contestații, este dacă SC X SRL datorează această obligație fiscală suplimentară, în condițiile în care baza

impozabilă aferentă a diminuat disponibilitățile bănești ale societății iar motivațiile aduse nu sunt de natură să justifice că plățile au fost efectuate în interesul persoanei juridice.

În fapt, în perioada verificată, societatea a efectuat plăți aferent achiziției de bunuri și servicii pentru care nu a prezentat documente legal întocmite care să probeze realitatea, necesitatea și legătura de cauzalitate dintre acestea și activitatea impozabilă/taxabilă desfășurată de societate, drept pentru care, în urma inspecției fiscale, organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuielile și taxa aferentă.

Totodată, având în vedere faptul că societatea nu a demonstrat că sumele ridicate de administrator/asociat, au fost utilizate pentru nevoile persoanei juridice, organele de control au asimilat dividendelor sumele achitate pentru aceste achiziții și au determinat impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de Z lei.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală F-X/31.07.2017, sumele asimilate dividendelor reprezintă plăți efectuate pentru următoarele achiziții:

- plăți aferente achiziției de bunuri de uz casnic (pat Studio pat Studio shape Tes Evan roșu, mochetă plăți aferente achiziției de Zenith precoat antracit, mobilier, aspirator VC1400, tablou New York Skyline, tablou Zen Stone, TV Led LG Cinema 3D, vestimentație, lenjerie pat, hrană câini, etc.) în sumă totală de B22 lei (B23 lei + TVA Y1 lei);
- plăți aferente achiziției de materiale construcții (OSB, profile aluminiu, rigips, electrice, vopsea, etc.) în sumă totală de B24 lei (B25 lei + TVA Y2 lei);
- plăți aferente unor achiziții pentru care au fost prezentate facturi emise pentru alți beneficiari decât societatea verificată și cheltuieli de cazare fără întocmirea de document de deplasare în interesul activității, în sumă totală de B26 lei;
- plăți aferente unor prestări servicii de reparații înregistrate în baza unor facturi emise de SC CB 4x4 SRL, pentru care petenta nu a probat realitatea, achiziția în scopul activității desfășurate și că a înregistrat venituri în contrapartidă, în sumă de B27 lei;
- plăți aferente unor servicii pentru care nu au fost prezentate documente din care să reiasă natura serviciilor înscrise în facturi, necesitatea, și prestarea efectivă în beneficiul SC X SRL, în sumă totală de B28 lei.

Deoarece societatea contestatară nu a demonstrat că sumele ridicate de administrator/asociat, au fost utilizate pentru nevoile persoanei juridice, organele de control au calculat o bază impozabilă aferentă impozitului pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **Z1 lei** (B19 lei reprezentând suma netă de care s-a dispus în mod nejustificat x 100/84 lei).

În drept, sunt incidente prevederile art. 7 pct.12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 7

(1) *În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

(...)

12. *dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:*

a) *o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;*

b) *o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică, ce nu modifică pentru participanții la persoana juridică respectivă procentul de deținere a titlurilor de participare;*

c) *o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;*

d) *o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți;*

e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant.

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.”

Coroborat cu ale art. 67 alin. (1) din același act normativ:

“art. 67- Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a definit dividendele ca fiind o distribuire în bani efectuată de persoana juridică unui participant drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică și că orice distribuire făcută în favoarea asociaților, deci orice plăți – în bani sau natură – efectuate de societate în beneficiul asociaților, pentru care nu se justifică utilizarea lor în scopul activității economice a societății sunt tratate ca dividend.

Aceste sume urmează regimul fiscal aplicabil dividendelor, prevăzut la art. 67 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior citat. Cu alte cuvinte, sunt supuse impozitului pe veniturile din dividende în cota de 16% din suma acestora, obligația calculării și reținerii acestui impozit revenind persoanelor juridice la data plății sumelor respective către asociați, iar scadența de plată a impozitului este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata veniturilor.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 7 pct. 12 din Codul fiscal, au fost prevăzute și situațiile în care distribuirea în bani nu este tratată ca dividend, situații care nu sunt incidente în cauză.

După cum s-a detaliat la punctele III.1. –III.4. din prezenta decizie, petenta a înregistrat efectuarea de plăți în sumă totală de B19 lei, pentru achiziția de servicii pentru care nu s-a făcut dovada necesității și a participării la obținerea de venituri impozabile/taxabile, respectiv pentru achiziția de bunuri/servicii pentru care nu a putut proba că au fost necesare și utilizate în scopul activității impozabile/taxabile, astfel că în mod legal organele fiscale au stabilit că această sumă a fost utilizată în scopul personal al administratorului societății (care este și asociat) și a fost asimilată din punct de vedere fiscal dividendelor, fiind aplicabile prevederile art. 7 pct. 12 și art. 67 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, antecitate.

Astfel, deoarece societatea contestatară nu a demonstrat că sumele ridicate de administrator/ asociat, au fost utilizate pentru nevoile persoanei juridice, în mod legal organele de control au calculat o bază impozabilă aferentă impozitului pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **Z1 lei** (B19 lei reprezentând suma netă de care s-a dispus în mod nejustificat x 100/84 lei) și un impozit pe veniturile din dividende în sumă de Z lei.

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 în ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende în sumă de Z lei.**

III.8. Referitor la TVA în sumă de Y13 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează TVA suplimentară stabilită prin ajustarea TVA aferentă bunurilor lipsă din gestiune, în condițiile în care societatea nu aduce dovezi în susținerea afirmației că bunurile au fost furate și că au fost sesizate organele de poliție.

În fapt, în urma verificărilor, organele de control au constatat că în luna ianuarie 2016 în evidențele financiar contabile ale persoanei juridice verificate a fost înregistrată nota contabilă 117-371 cu suma de B15 lei, cu explicația "regularizare pierdere marfă 2015". De asemenea, în luna februarie 2016, societatea scoate din gestiune un scanner diagnoză și un dulap service în valoare de B16 lei, pe motiv că au fost furate.

Reprezentantul SC X SRL a declarat că mărfurile reprezintă mărfuri furate, aprovizionate din afara UE și că furtul este investigat de poliție.

Deoarece petenta nu a prezentat la control dovada sesizării organelor de cercetare, respectiv documentul de sesizare și Procesul verbal de constatare a furtului, organele de control au efectuat ajustarea taxei prin aplicarea cotei standard de 24% asupra valorii bunurilor susținute a fi furate, stabilind TVA suplimentară în sumă de Y13 lei.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 304, alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct. 78 din HG 1/2016 prin care au fost aprobate Normele metodologice de aplicare a Legii 227/2015 privind Codul fiscal:

Codul fiscal

"art. 304 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

1) **În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:**

a) **deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;**

b) **dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 287;**

c) **persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.**

(2) **Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:**

a) **bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare.**

Norme metodologice

"78. (1) În situația în care intervin situațiile prevăzute la art. 304 alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor, activelor corporale fixe în curs de execuție. Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate inițial în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă. Ajustarea se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.

[...]

(10) În sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura celor prevăzute la alin. (1) distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:

a) calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;

b) furtul bunurilor demonstrat pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

[...]

(12) Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, revine persoanei impozabile. În situația în care organele de inspecție fiscală nu consideră suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectivă să efectueze ajustarea taxei. Conform principiului proporționalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.”

În interpretarea dispozițiile legale de mai sus, rezultă că deducerea inițială nu se ajustează în cazul bunurilor furate doar dacă aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă, respectiv dacă sunt prezentate acte doveditoare emise de organele judiciare, în caz contrar organele de inspecție fiscală putând obliga persoana impozabilă să efectueze ajustarea.

În cauză sunt incidente și prevederile art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

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

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

astfel că, se reține că este obligația societății de a prezenta documentele care să ateste că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

În speță, deși susține că bunurile au fost furate, contestatara nu prezintă acte doveditoare emise de organele judiciare. În contestație reprezentantul societății mai afirmă că bunurile sunt aferente unui furt din anul 2011 și că documentele au fost predate organului de control care a efectuat controlul anterior, concluzionând că nu se impune ajustarea taxei pe valoarea adăugată, dar nici referitor la această afirmație contestatara nu a prezentat documente în susținere, respectiv nu a prezentat Proces verbal de ridicare de înscrisuri în care să fie menționate documente emise de către organele de cercetare în legătură cu furturile și din care să reiasă că actele au fost reținute de organele de control. Se mai reține că în dreptul notei contabile 117-371 cu suma de B15 lei, societatea a înscris “regularizare pierdere marfă **2015**” și nu 2011 cum susține petenta, iar bunurile în valoare de B16 lei au fost descărcate din gestiune în anul 2016 în baza Procesului verbal nr. 2/05.02.2016 în care este consemnată concluzia comisiei că „au fost furate”, fără nicio referire la vreun proces verbal al organelor de poliție.

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 antecitat, 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 în ceea ce privește TVA în sumă de Y13 lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 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 suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală

pentru persoane juridice F-X/31.07.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/31.07.2017 de A.J.F.P. X, **pentru suma totală de T lei**, compusă din:

- X lei impozit pe profit;
- Y lei taxa pe valoarea adăugată;
- Z lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-Y/31.07.2017 , emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/31.07.2017 de A.J.F.P. X, cu privire la **diminuarea pierderii fiscale cu suma de Q lei**, reprezentând cheltuieli nedeductibile aferente anului 2016.

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.