

DECIZIA nr. 579 din 24.07.2019
privind soluționarea contestației formulate de
ABC SRL, cu sediul în ..., București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_.....2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr.2019, înregistrată sub nr. MBR_REG_.....2019 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. MBSX_REG_.....2019 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX yyy/2019, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX ppp/2019 și comunicată sub semnătură și ștampilă în data de2019 prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de **T lei**, din care:

- V lei TVA;
- P lei impozit pe profit;
- M lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Cu adresa înregistrată sub nr. MBR_REG_...2019 societatea ABC SRL precizează că înțelege să conteste, în afara deciziei de impunere nr. F-SX yyy/2019, și următoarele titluri executorii, considerate ca făcând obiectul contestației înregistrată sub nr. MBSX_REG_...2019:

- declarația nr. D1/25.04.2019 prin care a declarat un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de A1 lei;
- decontul nr. D2/25.04.2019 prin care a declarat TVA de plată în sumă de A2 lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. M alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I.Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală la ABC SRL pentru TVA, impozit pe profit și impozit pe veniturile microîntreprinderilor, stabilind obligații fiscale suplimentare în sumă de V lei TVA, P lei impozit pe profit și M lei impozit pe veniturile microîntreprinderii.

Pentru a stabili aceste diferențe organele fiscale au constatat că societatea a efectuat în perioada verificată achiziții de bunuri diverse și licențe de operare de la furnizorul inactiv DTC SRL - CUI H, a cărui înregistrare în scopuri de TVA era anulată la momentul emiterii facturilor 2014-2015 și, în temeiul art. 11 alin. (1²) și (1⁴) din Codul fiscal, motiv pentru care nu au acordat drept de

deducere a TVA în sumă de V1 lei și cheltuiala aferentă în sumă de C1 lei a fost stabilită ca nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

În cazul achizițiilor realizate de la EMP SRL pe baza a ... facturi cu o valoare de 5.000 lei fiecare, organele fiscale nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de V2 lei și C2 lei cheltuieli în temeiul art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (2) lit. d) și art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal deoarece tranzacțiile au fost considerate fără scop economic, societatea nefăcând dovada că serviciile achiziționate vizând creșterea traficului pentru site-ul web indicat au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile, în condițiile în care în aceeași perioadă a avut în derulare un contract încheiat cu IPA SRL cu un obiect de activitate similar.

Pentru serviciile publicitare achiziționate în trim. IV 2014 de la PAC SRL în baza a ... facturi cu o valoare sub 5.000 lei fiecare societatea nu a făcut dovada prestării serviciilor, iar din informațiile din baza de date a rezultat că prestatorul figura cu 2 salariați, un agent de vânzări și un director de vânzări, ale căror contracte de muncă cu timp parțial încetaseră la data de 06.11.2012, respectiv 16.08.2013. Pentru aceste servicii organele fiscale nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de V3 lei și a cheltuielilor în sumă de C3 lei.

Organele fiscale nu au recunoscut dreptul de deducere a TVA și a cheltuielilor aferente pentru achiziția în leasing și reparația motorului motocicletei marca Harley Davidson deoarece achiziția nu a fost efectuată în acord cu obiectul de activitate al societății, aceasta deținând până la data de 25.01.2018 un autoturism marca Peugeot. În perioada 01.01-31.10.2018 societatea a realizat venituri din vânzarea mărfurilor și prestarea serviciilor mai mici comparativ cu anul 2017. Organele fiscale au concluzionat că achiziția motocicletei nu a fost efectuată în interesul activității economice a societății și nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de V4 lei aferentă ratelor de leasing facturate SLC1 IFN SA, cu cheltuielile corespunzătoare în sumă de C4 lei și pentru TVA în sumă de V5 lei aferentă serviciilor de reparații de la SAT SRL, cu cheltuielile corespunzătoare în sumă de C5 lei.

În urma inspecției fiscale organele de control nu au acordat drept de deducere a TVA și pentru achizițiile de la H1 SRL (... lei) pentru care societatea nu a dovedit realizarea tranzacțiilor și faptul că acestea au fost realizate în scop economic; de la H2 SRL și H3 SRL (... lei) pentru care societatea nu a prezentat niciun document justificativ; de la H4 SRL (... lei) și H5 SRL (... lei) reprezentând servicii sportive care nu trebuiau înregistrate în contabilitate conform răspunsului dat de reprezentantul legal al societății; de la H6 SRL (... lei) pentru care societatea nu a prezentat devize ori situații de lucrări; de la H7 (... lei) care nu era înregistrată în scopuri de TVA la data emiterii facturii; de la SLC2 IFN SA (... lei) reprezentând 50% din taxa aferentă achizițiilor pentru autoturismul Peugeot din perioada 01.10.2012-31.12.2013 când societatea nu a înregistrat nicio achiziție de carburant auto. Pentru aceleași motive organele fiscale nu au acordat drept de deducere la calculul impozitului pe profit și a cheltuielilor aferente achizițiilor de la furnizorii H1 SRL, H2 SRL, H6 SRL și SLC2 IFN SA.

Urmare acestor constatări organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA nedeductibilă în sumă de V lei, cu consecința preluării ei ca obligație de plată în decizia de impunere nr. F-SX yyy/2019.

În cazul impozitului pe profit datorat pe perioada 01.01.2012-31.01.2013 și 01.10.2014-31.01.2017, respectiv pentru anii fiscali/perioadele de ani fiscali 2012, 2013, 2014, 2015 și 2016 organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă cumulată de P lei, din care Px1 lei pentru anul 2012, Px2 lei pentru anul 2013, Px3 lei pentru anul 2014, Px4 lei pentru 2015 și Px5 lei pentru anul 2016.

Diferența suplimentară de impozit pe profit provine dintr-o bază impozabilă suplimentară formată din:

- neluarea în considerare a unei părți din pierderea fiscală 2010-2011 în sumă de ... lei;

- considerarea ca și cheltuieli nedeductibile fiscal a achizițiilor de bunuri și servicii de la SLC2 IFN SA (... lei + ... lei), H1 SRL (.. lei+... lei), H2 SRL (...lei), DTC SRL (C1x lei+C1y lei), EMP SRL (C2 lei), PAC SRL (C3x lei+C3y lei), H6 SRL (... lei), H5 SRL (... lei+... lei), SLC1 IFN SA (... lei+... lei) și SAT SRL (C5 lei);

- majorarea veniturilor impozabile cu suma de ... lei și diminuarea cheltuielilor de exploatare declarate eronat cu suma de ... lei.

Pentru luna ianuarie 2017 organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală cu suma de F lei prin nerecunoașterea deductibilității cheltuielilor aferente achizițiilor de la SLC1 IFN SA (N lei) și H5 SRL (.. lei).

Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, organele fiscale au stabilit că societatea a fost plătitoare a acestui tip de impozit în perioada 01.02.2013-30.09.2014 și 01.02.2017 - 31.12.2017 și au stabilit o diferență suplimentară de impozit în sumă de M lei, urmare declarării unui impozit datorat în cuantum mai mic decât cel rezultat din aplicarea cotei de impozit la veniturile declarate de societate.

Pe baza aceluiași constatări organele de inspecție fiscală au încheiat și procesul-verbal nr.2019, în baza căruia au formulat sesizarea penală nr.2019 înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul București, din cuprinsul căreia nerezultând că sunt întrunite condițiile de suspendare a soluționării contestației prevăzute la art. 277 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

II. Prin contestația formulată și înregistrată înregistrată sub nr. MBSX_REG_....2019 ABC SRL solicită anularea/desființarea deciziei de impunere invocând următoarele:

Din perspectiva societății, diferențele de impozite și taxe estimate de inspectorii prin procesul-verbal au fost calculate fără a se ține cont de ultimele reglementări legislative și au fost argumentate fără temei legal, inspectorii folosind interpretări personale ale unor stări de fapt pentru care, probabil, nu aveau bagajul de cunoștințe necesar formulării unui punct de vedere cât mai aproape de adevăr.

Referitor la achizițiile de la DTC SRL, cu diferențe de TVA în sumă de V1 lei și cheltuieli nedeductibile în sumă de C1 lei, societatea susține că tranzacțiile

au fost stipulate contractul, iar contravaloarea mărfurilor a fost achitată numai prin transfer bancar și invocă hotărârea CJUE din data de 19.10.2017 privind acordarea dreptului de deducere a TVA, respectiv a impozitelor pe profit pentru persoanele impozabile care au realizat achiziții de la contribuabili inactivi. Inspectorii menționează că furnizorul DTC SRL a depus declarațiile 311 aferente lunilor noiembrie-decembrie 2014, ianuarie - iulie 2015 prin care își asumă plata la buget a TVA colectată de la societatea ABC SRL. Mai menționează că furnizorul nu a achitat TVA colectată, dar nu mai menționează că pentru stingerea creanțelor s-au confiscat și comercializat bunuri imobile, lucru adus la cunoștința inspectorilor.

Pentru achizițiile de la EMP SRL, procesul-verbal consemnează că nu s-a admis la deducere TVA în sumă de V2 lei și o cheltuială de C2 lei, inspectorii neputând admite că se pot derula 2 contracte, cu obiecte relativ similare, dar cu obiective sinergice. Cele două contracte aveau obiecte interconectate, având drept scop optimizarea conținutului paginii web indicate de societate, respectiv indexarea în rezultate la căutarea în motorul Google pentru anumite cuvinte indicate de societate, astfel încât pagina web să apară cât mai sus în prezentarea Google la căutărilor utilizatorilor.

În cazul achizițiilor de servicii de la PAC SRL nu s-a acceptat la deducere TVA în sumă de V3 lei și o cheltuială de C3q lei inspectorii n-au menționat că publicitatea nu reprezintă singurul obiect al contractului. Cea mai consistentă parte a contractului s-a dovedit partea de comisionare a veniturilor drept urmare a aducerii de către acest prestator de noi clienți și de identificare de noi oportunități de dezvoltarea a portofoliului de business, pentru fiecare client nou adus fiind prevăzut contractual un comision plătit ca atare.

În privința achizițiilor cu numitorul comun vehiculul marca Harley Davidson, societatea arată că nu s-a admis la deducere TVA în sumă de V4 și cheltuieli în sumă de C4 lei pentru ratele de leasing de la SLC1 IFN SA și TVA în sumă de V5 lei și cheltuieli în sumă de C5 lei pentru reparații motor conform facturii nr. ... de la SAT SRL, Societatea susține că neadmiterea la deducere este de 100%, deși art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal dă dreptul la o deducere de 50%. Moto Harley Davidson nu a fost utilizat exclusiv în scopuri economice, ci doar în procent de 80%, pentru a ușura deplasarea către clienți, mult îmbunătățită față de concurență. Acest moto a fost și un puternic instrument marketing, contribuind la creșterea vânzărilor într-un domeniu extrem de concurențial, anume al transporturilor. Comparația veniturilor obținute în 2018 față de 2017 este eronată deoarece motocicletă a fost achiziționată în anul 2015 și comparația trebuia raportată la anul 2014. În plus, procesele-verbale de predare-primire către clienți a bunurilor vândute de societate confirmă prezența administratorului în proporție de 90%, care a fost posibilă în urma deplasării cu motocicletă la adresele de livrare. Societatea mai susține că putea aduce foi de parcurs pentru că pe motocicletă era instalat un sistem de monitorizare via GPS, dar a renunțat în urma discuției telefonice cu inspectorul.

Contestația are 5 pagini și nu este însoțită de niciun document.

În urma solicitării organului de soluționare a contestației de a preciza concret care este titlul de creanță fiscală atacat, dat fiind că în cuprinsul

contestației societatea face referire la procesul-verbal nr.2019, în adresa de răspuns înregistrată sub nr. MBR_REG_k.../2019 societatea ABC SRL precizează că înțelege să conteste, în afara deciziei de impunere nr. F-SX yyy/2019, și titlurile executorii nr. D1/25.04.2019 și nr. D2/25.04.2019, considerate ca făcând obiectul contestației înregistrată sub nr. MBSX_REG_....2019.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la TVA în sumă de V1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA din tranzacțiile cu un furnizor declarat inactiv și înscris ca atare în Registrul contribuabililor inactivi, în condițiile în care din documentele existente în dosarul cauzei reiese că TVA înscrisă în facturile emise de acest furnizor inactiv nu a fost achitată organelor fiscale, generând o pierdere de venituri fiscale pentru bugetul statului.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2014-2015 societatea ABC SRL și-a dedus TVA în cuantum de V1 lei din facturile de achiziții de bunuri diverse și licențe office emise de furnizorul DTC SRL - CUI H, deși acesta nu mai era înregistrat în scopuri de TVA din data de 01.11.2010 și este inactiv din data de 27.12.2012 prin înscrierea în Registrul contribuabililor inactivi din data 28.12.2012.

Reprezentantul legal al ABC SRL a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală formulare 311 "Declarație privind taxa pe valoarea adăugată colectată, datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal" depuse de furnizorul DTC SRL pentru lunile aprilie 2014, iulie 2014-iulie 2015, septembrie 2015-octombrie 2015 în luna aprilie 2016.

Din analiza bazei de date informatizate ANAF, fișa pe plătitor s-a constatat că furnizorul DTC SRL nu a achitat contravaloarea TVA declarată prin formularele 311.

Organele de inspecție fiscală menționează că furnizorul a devenit contribuabil inactiv ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative încă din data de 27.12.2012, iar societatea și-a dedus TVA în perioada 2014-2015 cu nerespectarea prevederilor art. 11 alin. (1²) și alin. (1⁴) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, neacordând dreptul de deducere a TVA în sumă de V1 lei.

Prin contestația formulată ABC SRL invocă doar hotărârea CJUE din data de 19.10.2017.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art. 11 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată pentru care s-au stabilit obligațiile fiscale contestate:

"Art. 11. - (1¹) Contribuabilii declarați inactivi conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă.

(1²) **Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați** conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective**, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită”.

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul 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;[...].”.

Aceste dispoziții din Codul fiscal se coroborează cu cele ale art. 78¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada de referință 2014-2015:

”Art. 78¹. - (1) **Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi** și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(2) Declararea contribuabililor inactivi, precum și reactivarea acestora se fac de către organul fiscal, prin decizie, emisă conform competențelor și procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se comunică contribuabilului.

(6) Ori de câte ori se constată că un contribuabil a fost declarat inactiv din eroare, organul fiscal emitent anulează decizia de declarare a contribuabilului ca inactiv, cu efect pentru viitor și pentru trecut.

(7) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează evidența contribuabililor declarați inactivi/reactivați în cadrul Registrului contribuabililor inactivi/reactivați, care conține:

a) datele de identificare a contribuabilului;

b) data declarării ca inactiv a contribuabilului;

c) data reactivării;

d) denumirea organului fiscal care a emis decizia de declarare în inactivitate/reactivare;

e) alte mențiuni.

(8) Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(9) **Înscrierea în registrul** prevăzut la alin. (8) se face de către organul fiscal emitent, **după comunicarea deciziei de declarare în inactivitate/reactivare**, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării.

(10) Decizia de declarare în inactivitate/reactivare produce efecte față de terți de la data înscrierii în registrul prevăzut la alin. (8).

De asemenea, conform art. 15 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aplicabil în situația inspecției fiscale finalizate cu decizia de impunere contestată:

”Art. 15. - (1) În cazul în care, **eludându-se scopul legii fiscale**, obligația fiscală nu a fost stabilită ori **nu a fost raportată la baza de impunere reală**, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate”.

Rezultă că **întotdeauna obligațiile fiscale ale contribuabililor trebuie stabilite prin raportare la o bază de impunere reală, concretă, efectivă**, ceea ce înseamnă că tranzacțiile nereale sau efectuate cu eludarea scopului legii fiscale nu sunt luate în considerare atunci când se procedează la determinarea obligațiilor fiscale legal datorate.

În conformitate cu prevederile actelor normative anterior citate, se reține că în situația în care un contribuabil realizează achiziții de la furnizori declarați inactiv și prezumați a avea un comportament fiscal neadecvat, nu poate fi dedusă TVA aferentă achizițiilor respective, astfel că societate ABC SRL nu are drept de deducere a TVA în sumă de V1 lei din facturile emise furnizorul DTC SRL, declarat inactiv conform deciziei nr....2012 începând cu data de 27.12.2012, publicată în registrul public la data de **28.12.2012**.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că societatea ABC SRL a încheiat cu DTC SRL contractul de vânzare-cumpărare comercială nr. ... din 01.11.2014 pe o durată determinată, până la data de 31.07.2015, al cărui obiect îl constituie trecerea din proprietatea vânzătorului în cea a cumpărătorului, după ce acesta din urmă va fi informat de prețul convenit. Vânzătorul se obligă să expedieze marfa la adresele indicate de cumpărător, via email, în conformitate cu instrucțiunile acestuia.

Societatea a achiziționat de la DTC SRL licențe office, lift transport alimente, freze zăpadă, aspiratoare, blendere, mixere profesionale, imprimante koycera, tablete și și-a dedus TVA în sumă de V1 lei din facturi emise în perioada noiembrie 2014-2015 și achitate prin virament bancar.

Prin emailul din 25.02.2019 reprezentantul legal al societății arată că nu a avut niciodată în custodie mărfurile achiziționate, furnizorul fiind obligat să livreze marfa unde le indica el.

Societatea nu a prezentat instrucțiunile transmise furnizorului din care să reiasă locurile unde au fost livrate mărfurile și/sau licențele și nici procesele-verbale de recepție calitativă și cantitativă la care se face referire în contract, iar

din facturile existente la dosarul cauzei reiese că acestea nu conțin nicio mențiune cu privire la locul unde au fost livrate acestea.

Pentru **achizițiile de bunuri și licențe de la acest furnizor inactiv societatea contestatoare nu a prezentat nicio altă dovadă**, singura motivație fiind referirea la hotărârea CJUE din data de 19.10.2017 și la declarațiile 311 depuse de furnizor.

Raportat la aceste argumente, organul de soluționare a contestației reține că la data realizării tranzacțiilor cu furnizorul DTC SRL, prin legislația fiscală din România s-a instituit un mecanism de luptă împotriva fraudei, evaziunii fiscale și eventualelor abuzuri, recunoscută la nivel de principiu și de jurisprudența CJUE în materie de TVA, sub forma unui **registru public - Registrul contribuabililor inactivi/reactivați** - disponibil în format electronic pe site-ul organului central de administrare fiscală din România (site-ul ANAF), în care sunt înscrși numai contribuabilii *care au un comportament evazionist* (nu depun nicio declarație prevăzută de lege pe parcursul unui semestru calendaristic, nu funcționează la sediul social declarat ori se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale) și care urmărește un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecți.

Aceștia din urmă pot consulta cu ușurință acest registru public, starea de inactivare fiscală a partenerilor producând efecte față de ei de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru, astfel că, printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii corecți și activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabilii declarați inactivi.

Prin urmare, întrucât la **data realizării achizițiilor (2014-2015), declararea inactivității furnizorului DTC SRL era demult înscrisă într-un registru public (decembrie 2012)** - Registrul contribuabililor inactivi/reactivați - disponibil în format electronic pe site-ul ANAF, societatea contestatoare, cu o minimă diligență putea verifica furnizorul respectiv în privința comportamentului ei fiscal și evita consecințele fiscale negative din relațiile cu un furnizor cu comportament fiscal neadecvat, mai ales că relațiile comerciale au fost formalizate în termeni contractuali vagi, generali, iar achizițiile respective nu sunt însoțite de documentația aferentă din care să reiasă locurile unde au fost livrate mărfurile/licențele și cantitatea și calitatea acestora la momentul recepției.

Referitor la jurisprudența europeană din cauza C-101/16 Paper Consult SRL, prin dispozitivul hotărârii din data de 19 octombrie 2017 judecătorii CJUE s-au pronunțat în sensul că :

“Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări juridice naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoare adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație de inactivitate fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al

dreptului de deducere este sistematic și definitiv, *nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale*”.

Pentru a pronunța această hotărâre instanța europeană a avut în vedere următoarele considerente:

”54. Singura obligație impusă persoanei impozabile constă, astfel, în consultarea listei contribuabililor declarați inactivi afișate la sediul ANAF și publicate pe pagina de internet a acesteia, o asemenea verificare fiind, pe de altă parte, ușor de efectuat.

55. Rezultă astfel că, *prin obligarea persoanei impozabile să efectueze această verificare, legislația națională urmărește un obiectiv care este legitim și chiar impus de dreptul Uniunii, și anume acela de a asigura colectarea corectă a TVA-ului și de a evita fraudă, și că o asemenea verificare poate fi cerută în mod rezonabil unui operator economic*. Trebuie însă să se verifice dacă această legislație nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit.

56. Deși nedepunerea declarațiilor fiscale prevăzute de lege poate fi considerată indiciu de fraudă, aceasta nu dovedește în mod irefutabil existența unei fraude privind TVA-ul. În plus, reiese din elementele furnizate Curții că, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, chiar dacă contribuabilul și-ar fi regularizat situația și ar fi obținut radierea sa de pe lista contribuabililor înscrși ca inactivi, sancțiunea prevăzută la articolul 11 alineatul (1²) din Codul fiscal ar fi menținută, astfel încât persoana care cumpără bunul sau serviciul nu și-ar putea redobândi dreptul de deducere a TVA-ului. În schimb, articolul 11 alineatul (1¹) din Codul fiscal prevede că contribuabilul „reactivat” este autorizat, după „reactivarea” sa, să recupereze TVA-ul a cărui deducere a fost refuzată în perioada de inactivitate.

57. În această privință, guvernul român a indicat că legea fusese modificată și că, de la 1 ianuarie 2017, *în ipoteza reactivării unui contribuabil declarat inactiv, efectele fiscale ale inactivării sunt anulate atât pentru contribuabilul în cauză, cât și pentru partenerii săi comerciali care își recuperează dreptul de deducere a TVA-ului aferent tranzacțiilor încheiate în perioada de inactivitate*.

58. Potrivit Paper Consult, Rom Packaging ar fi plătit trezoreriei publice TVA-ul colectat în temeiul contractului încheiat cu Paper Consult. Ca răspuns la o întrebare adresată de Curte, guvernul român a confirmat că sumele corespunzătoare TVA-ului datorat de Rom Packaging fuseseră efectiv plătite, dar că nu era posibil să se verifice dacă aceste sume erau aferente tranzacțiilor încheiate între cele două societăți, deoarece Rom Packaging nu își depusese declarațiile de TVA.

59. Sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, rezultă că articolul 11 alineatul (1²) din Codul fiscal, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, nu prevede o regularizare în beneficiul persoanei impozabile situate în aval, în pofida dovezii plății TVA-ului de către persoana impozabilă situată în amonte, nerecunoașterea dreptului de deducere fiind definitivă.

60. Or, **imposibilitatea persoanei impozabile de a demonstra că tranzacțiile încheiate cu operatorul declarat inactiv îndeplinesc condițiile prevăzute de Directiva 2006/112 și în special că TVA-ul a fost plătit trezoreriei publice de către acest operator depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului legitim urmărit de această directivă**”.

Rezultă, aşadar, că în cauza C-101/16 Paper Consult SRL instanţa europeană a stabilit că legislaţia din România referitoare la registrul contribuabililor inactivi şi la neacordarea deducerii TVA pentru achiziţiile de la furnizori declaraţi inactivi este contrară Directivei 2006/112, dar nu în mod automat, ci **doar atunci când refuzul acordării dreptului de deducere nu permite să se facă ”dovada absenţei unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale”, astfel că aplicarea jurisprudenţei CJUE nu se poate face în abstract, ci de de caz la caz, în funcţie de circumstanţele fiecărei tranzacţii în parte** (dovadă şi menţiunile ”sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanţa de trimitere” din cuprinsul hotărârii).

În speţă din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că furnizorului DTC SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.11.2010 şi a fost declarat inactiv prin înscrierea în Registrul contribuabililor inactivi din data 28.12.2012, ca urmare a neîndeplinirii obligaţiilor declarative. Acest furnizor a continuat să desfăşoare activităţi comerciale şi a emis facturi cu TVA către clienţi, printre care şi societatea contestatoare ABC SRL, fără să declare TVA colectată către bugetul statului. Ulterior, în data de 20.04.2016 a depus declaraţii 311 pentru o parte din lunile anilor 2011, 2012, 2013, 2014 şi 2015 prin care a declarat baza impozabilă şi TVA de plată aferentă unor operaţiuni efectuate după data anulării înregistrării în scopuri de TVA.

Se reţine că din declaraţiile 311 invocate de societatea contestatoare nu se poate verifica dacă furnizorul DTC SRL a declarat şi TVA colectată din facturile emise către ABC SRL, în condiţiile în care declaraţiile de TVA conţin sume globale şi nu sunt confirmate prin informaţiile care trebuiau furnizate prin declaraţiile informative 394 privind livrările/prestările şi achiziţiile efectuate pe teritoriul naţional de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, care obligă persoanele impozabile să declare tranzacţiile cu TVA defalcăt, pe parteneri.

Oricum, din fişa sintetică totală a furnizorului DTC SRL, transmisă la solicitarea organului de soluţionare a contestaţiei reiese că obligaţiile de TVA declarate prin declaraţiile 311 au fost înregistrate în evidenţa fiscală, **furnizorul figurând cu obligaţii de TVA principale (debite) neachitate în sumă de O lei începând cu declaraţia aferentă iulie 2014**, cu scadenţă la 25.08.2014 **şi fiind în stare de insolvabilitate fără bunuri urmăribile din data de 29.06.2018**. La acestea se adaugă şi dobânzile de întârziere aferente TVA în sumă de **J lei** şi penalităţile de întârziere aferente TVA în sumă de **G lei**, integral neachitate, care se adaugă şi altor obligaţii fiscale neachitate.

Rezultă că, **spre deosebire de cauza societăţii Paper Consult SRL** în care s-a constatat că furnizorul acesteia Rom Packaging, şi el inactiv, a plătit trezoreriei publice TVA colectată, în acest caz **reiese cu evidenţă că furnizorul inactiv DTC SRL nu a achitat trezoreriei publice TVA colectată prin înscrierea în facturile emise către contestatoare începând cu luna noiembrie 2014**, din moment ce DTC SRL figurează în stare de insolvabilitate, fără bunuri urmăribile, pentru obligaţii de TVA datorate începând cu luna iulie 2014, deci şi pentru obligaţiile de virare a TVA din facturile emise către contestatoare începând din luna noiembrie 2014.

Având în vedere situaţia de fapt anterior precizată, se reţine că sumele înscrise cu titlu de TVA în facturile emise de furnizorul inactiv DTC SRL au fost încasate nejustificat de către acesta, fără ca TVA aferentă operaţiunilor

consemnate în facturile respective să fie plătită organelor fiscale, motiv pentru care **bugetul de stat a înregistrat o pierdere de venituri fiscale echivalentă cu TVA pretinsă la deducere de societatea contestatoare în sumă de V1 lei**, mai ales în care furnizorul este în stare de insolvabilitate, fără niciun bun urmăribil, iar cuantumul obligațiilor de TVA neachitate (O lei debit TVA plus accesorii) este extrem de ridicat.

Or, o atare situație de fapt, în care pierderea de venituri fiscale este certă și definitivă, se deosebește fundamental de circumstanțele situației care a condus la pronunțarea hotărârii CJUE în cauza C-101/16 Paper Consult SRL, unde furnizorul inactiv Rom Packaging a plătit totuși trezoreriei publice TVA-ul colectat, iar autoritățile au confirmat că sumele corespunzătoare TVA-ului datorat de Rom Packaging fuseseră efectiv plătite (considerentul 58 din hotărâre).

Cum ABC SRL a avut posibilitatea să facă dovada cu prilejul depunerii contestației dovada "absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale", dar cele invocate nu s-au confirmat, rezultă că jurisprudența CJUE invocată nu a fost încălcată, iar societatea contestatoare nu poate beneficia de deducerea TVA din facturile emise de furnizorul inactiv DTC SRL pentru suma de V1 lei, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru această sumă.

3.2. Referitor la TVA în sumă de V2+V3 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea își poate exercita dreptul de deducere pentru servicii facturate, în condiții în care nu aduce dovezi corespunzătoare naturii acestor servicii care să probeze prestarea efectivă a serviciilor în folosul operațiunilor sale impozabile cu drept de deducere.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății ABC SRL drept de deducere a TVA în sumă de V2+V3 lei reprezentând:

- V2 lei pentru achizițiile realizate de la EMP SRL pe baza a ... facturi cu o valoare de 5.000 lei fiecare, acestea fiind considerate fără scop economic, în condițiile în care în aceeași perioadă a avut în derulare un contract încheiat cu IPA SRL cu un obiect de activitate similar;

- V3 lei pentru serviciile publicitare achiziționate în trim. IV 2014 de la PAC SRL în baza a ... facturi cu o valoare sub 5.000 lei și pentru care nu s-a făcut dovada prestării serviciilor.

Prin contestația formulată societatea susține că în cazul contractelor încheiate cu EMP SRL și IPA SRL serviciile sunt relativ similare, dar cu obiective sinergice, iar în cazul contractului încheiat cu PAC SRL nu s-a ținut cont că cea mai mare parte a contractului a fost partea de comisionare.

În drept, potrivit art. 11, art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31 decembrie 2015:

"Art. 11. - (1) **La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic** sau pot reîncadra forma unei tranzacții **pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției**. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca

făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”.

”Art. 145. - (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

a) operațiuni taxabile;”.

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

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

În speță sunt incidente și prevederile art. 134¹, art. 155 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31 decembrie 2015:

„Art. 134¹. - (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, **sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari”.**

”Art. 155. - (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

b) data emiterii facturii;

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

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;”.

”Art. 156. - (1) Persoanele impozabile stabilite în România **trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.**

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu”.

Totodată, conform art. 14 și art. 15 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale:

"Art. 14. - (1) Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

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

(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale".

"Art. 15. - (1) În cazul în care, eludându-se scopul legislației fiscale, obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la baza de impozitare reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate".

Potrivit dispozițiilor legale antecitate, pentru stabilirea obligațiilor fiscale raportate la o bază de impozitare reală, principiul prevalenței substanței asupra formei se aplică în concordanță cu principiul *luptei împotriva* fraudei și evaziunii fiscale, astfel că legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura originală care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) și **a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

În cauză, societatea ABC SRL a dedus TVA pentru servicii contractate cu prestatorii EMP SRL și PAC SRL pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA deoarece serviciile nu au scop economic și nu s-a făcut dovada prestării lor.

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

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

identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate. Rezultă că **simplică achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Astfel, în cazul serviciilor de la EMP SRL, la dosarul cauzei se află contractele de prestări de servicii nr. 12/30.09.2013 și nr. 17/30.03.2014 prezentate de contestatoare, care au ca obiect ***”planificarea și implementarea, de către prestator, a unui set de acțiuni, desfășurate în mediul virtual, care să aibă drept rezultat atingerea unor obiective concrete precum creșterea vizibilității în rezultatele organice Google ce are drept consecință directă creșterea traficului pentru site-ul web indicat de beneficiar. Prestatorul se mai obligă să efectueze și o campanie de evaluare a acestui set de acțiuni pentru care să utilizeze doar instrumentele indicate în secțiunea VI”***. Contractele se încheie pe o perioadă de 3 luni fiecare, prețul prestației lunare fiind de 5.000 lei pentru afișări pe site-ul web, înregistrate în rezultatele google, minim 100/lună (3.000 lei), furnizare lunară de 10-12 cuvinte ”key words” din care minimum 3 să situeze site-ul în prima pagină google (1.000 lei) și pondere trafic non-brand din traficul organic minim 10% (1.000 lei). Evaluarea numărului de afișări înregistrate de site-ul web în rezultatele motorului de căutare Google se va folosi Google Search Console, iar pentru evaluarea procentului de trafic non-brand se va utiliza Google Analytics.

La dosar se află 2 rapoarte pentru lunile octombrie 2013 și aprilie 2014, care conțin trei informații: numărul afișărilor site-ului ”zzz.com”, locul a trei cuvinte cheie (u1, u2 și u3) și ponderea traficului non-brand în traficul organic.

În baza acestor contracte ABC SRL a dedus TVA în sumă de V2 lei dintr-un număr de ... facturi în valoare de 5.000 lei fiecare, achitate integral în numerar.

Totodată, societatea a avut încheiat cu IPA SRL contractul de prestări de servicii nr. 17/01.11.2013 cu o durată de un an, al cărui obiect îl reprezintă ***desfășurarea de către prestator a unui set de acțiuni SEO (Search Optimization Engine) care au drept rezultate concrete creșterea vizibilității site-ului web indicat de client în rezultatele organice ale motorului de căutare Google și creșterea traficului atras din același motor de căutare pe site-ul web al clientului***. Conform anexei nr. 1 la contract, în lista activităților ***minim obligatorii pentru implementarea SEO s-au prevăzut analiza preliminară site (analiza librăriei de cuvinte, analiza comparativă evoluție volum căutări, analiză distribuție căutări cuvinte cheie etc.), evaluarea site-urilor competitor, analiza tehnică a site-ului ”zzz.com” (inclusiv analiza capacității de utilizare a indexării site-ului web) planificarea, verificarea și aplicarea de măsuri în cadrul strategiei SEO (între care, evaluare eficientă cuvinte cheie, identificare și raportare cuvinte cheie noi etc.)***. Prestatorul garantează emiterea unor rapoarte care să cuprindă recomandări clare pentru îndeplinirea obiectivelor SEO (spre exemplu, în raportul pentru luna iulie 2014 existent la dosar se face referire la rapoarte scrise pentru identificare legături directe între cele mai bine vândute produse și numărul de accesări, evaluarea ponderii accesărilor produselor cu adaos comercial mare etc.). Și în baza acestui contract ABC SRL și-a dedus TVA, care a fost acceptat la deducere în urma inspecției fiscale.

Astfel, se constată că în perioada în care societatea și-a dedus TVA pentru serviciile facturate de EMP SRL a avut în derulare un alt contract și și-a dedus TVA pentru servicii similare prestate de IPA SRL, având ca obiect tot creșterea vizibilității site-ului web indicat de client în rezultatele organice ale motorului de căutarea Google și creșterea traficului atras din același motor de căutare pe site-ul web al clientului. Astfel, implementarea strategiei SEO furnizată de IPA SRL prin intermediul Google implica în mod obligatoriu și analiza datelor din Google Search Console și Google Analytics, adică acele instrumente indicate în contractul încheiat cu EMP SRL.

În aceste condiții, societatea ABC SRL nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală, nici în susținerea contestației **acele elemente concrete ale serviciilor furnizate de către prestatori, astfel încât din comparația acestora să reiasă că este vorba de servicii diferite, chiar și interconectate**, așa cum susține societatea prin contestația formulată. Societatea **nu a prezentat nicio dovadă** din care să reiasă **care au fost activitățile virtuale planificate și efectiv desfășurate (implementate)** de EMP SRL pentru indexarea site-ului web indicat, **din moment ce această indexare era oricum parte din activitatea specifică SEO** contractată cu IPA SRL, iar cele trei informații furnizate prin rapoartele **EMP SRL erau oricum parte din analiza datelor** din Google Search Console și Google Analytics **pe care o implica strategia SEO** furnizată de IPA SRL. Referirea din contestație la "mașina virtuală" care dădea "click-uri" pentru indexarea paginii web nu este însoțită de nicio dovadă din care să reiasă că EMP SRL a planificat și a folosit o astfel de metodă.

Referitor la serviciile publicitare achiziționate de la PAC SRL, la dosarul cauzei se află contractul de prestări de servicii nr. 12/29.09.2014 al cărui obiect îl constituie desfășurarea activităților de publicitate cu scopul promovării serviciilor și produselor beneficiarului, precum și căutarea de clienți sau identificarea de oportunități de vânzare a serviciilor și produselor din domeniile de activitate ale beneficiarului. Prețul contractului este stabilit pentru fiecare material publicitar conceput și produs, iar pentru găsirea de noi clienți este stabilit un comision de 10% din valoarea totală a vânzării, dar care nu poate depăși suma de 1.000 lei indiferent de valoarea totală a vânzării comisionate.

La dosarul cauzei se află o notă explicativă la factura nr. 690/02.10.2014 pentru un comision în valoare de E lei inclusiv TVA pentru clienții ȘC1 (3 facturi), ȘC2 (1 factură) și o grădiniță (nu se poate descifra care anume).

Raportat la susținerile ABC SRL din contestație se reține, pe de o parte, că societatea recunoaște, indirect, că pentru partea de publicitate a contractului este întemeiată constatarea organelor fiscale cu privire la nedovedirea prestării serviciilor, iar pe de altă parte, că societatea **nu a adus nicio dovadă din care să reiasă ce clienți noi a adus** prestatoarea PAC SRL pentru fiecare comision facturat în parte și care reprezintă partea substanțială a contractului. **Dimpotrivă**, din nota explicativă existentă la dosar reiese că s-au facturat comisioane pentru **vânzări către instituții publice de învățământ**, contestatoarea **neexplicitând în vreun fel cum anume PAC SRL a adus drept noi clienți instituțiile respective, în condițiile în care acestea sunt obligate să efectueze achiziții prin intermediul platformei electronice SEAP** conform legislației specifice, **la care societatea a și apelat** pentru vânzările de bunuri realizate în perioada

2014-2017, după cum reiese din declarația dată de administrator organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, din cele prezentate anterior, rezultă că societatea ABC SRL **nu a adus nicio dovadă de natură să combată constatările inspecției fiscale** cu privire la lipsa scopului economic al serviciilor facturate de EMP SRL, acestea fiind incluse în implementarea strategiei SEO furnizate de un alt prestator IPA SRL și nici dovada prestării serviciilor de comisionare de către PAC SRL.

Simplele afirmații din contestație, și acelea cu caracter pur general, nu pot constitui dovezi ale prestării efective a serviciilor care, așa cum s-a arătat în precedent, trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Ca atare, cum aceste afirmații prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin decizia emisă în urma inspecției fiscale, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de V2+V3 lei.

3.3. Referitor la TVA în sumă de V4+V5 lei

Cauza supusă soluționării o constituie deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor pentru o motocicletă Harley Davidson, în condițiile în care societatea nu a făcut dovada utilizării ei în cadrul activității economice, deținând deja un autoturism fără să întocmească foi de parcurs pentru niciunul din vehicule, iar în urma inspecției fiscale s-a acceptat la deducere 50% din taxa aferentă achizițiilor pentru autoturism.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru TVA în sumă de V4 lei aferentă ratelor de leasing facturate SLC1 IFN SA și pentru TVA în sumă de V5 lei aferentă serviciilor de reparații de la SAT SRL. Aceste servicii au fost achiziționate de societate pentru achiziția în leasing și reparația motorului motocicletei marca Harley Davidson, organele fiscale stabilind că achiziția nu a fost efectuată în interesul activității economice a societății deoarece societatea a deținut până la data de 25.01.2018 și un autoturism marca Peugeot și nu a justificat utilizarea motocicletei la târguri și expoziții ori pentru creșterea vânzărilor, așa cum a susținut administratorul în răspunsul oferit în timpul inspecției fiscale, deși i-au fost solicitate documente justificative în acest sens.

În drept, potrivit art. 145 și art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

"Art. 145. - (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

a) operațiuni taxabile;"

"Art. 145¹. - (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**

aferele 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.**

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

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 sunt aplicabile prevederile art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), respectiv art. 298 alin. (1) și alin. (5) din Legea nr. 227/2015, care au un conținut similar de reglementare în materia deducerii TVA, inclusiv pentru vehicule rutiere motorizate.

Astfel, conform dispozițiilor legale antecitate, condiția esențială pentru exercitarea vreunui drept de deducere în legătură cu achizițiile aferente vehiculelor rutiere motorizate este ca acestea să fie utilizate în folosul realizării de operațiuni taxabile. ***Deducerea este în procent de 100% dacă utilizarea este exclusivă în folosul operațiunilor respective, respectiv în procent de 50%, dacă utilizarea este în folosul operațiunilor respective, dar nu cu caracter exclusiv.***

În raport de susținerile societății, se reține că ABC SRL și-a dedus TVA aferentă achizițiilor pentru motocicletă Harley Davidson în procent de 100%, iar prin contestație reclamă o deducere de 50%, invocând că a utilizat motocicletă în scopuri economice în proporție de 80% pentru a ușura deplasarea către clienți și în scop de marketing, contribuind la creșterea vânzărilor în domeniul concurențial al transporturilor, fără să prezinte niciun document în susținerea contestației.

În conformitate cu prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală *”analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei”*.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că aceste argumente au fost date de reprezentantul societății prin nota explicativă nr.2019 ca răspuns la întrebarea cu privire la scopul achiziției motocicletei Harley Davidson și, ulterior, prin solicitarea de informații nr. MBSX-AIF....2019 organele de inspecție fiscală *au solicitat* contractele de leasing încheiate pentru achiziția autoturismului și a motocicletei, ***foi de parcurs și diagrame de călătorie pentru ambele auto și dovada participării la târguri și expoziții cu motocicletă în scop de marketing.*** Ca răspuns la această solicitare de informații societatea a transmis doar contractele de leasing, ***fără să transmită documentele solicitate pentru dovedirea utilizării ambelor auto***, astfel că organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere de 50% pentru achizițiile aferente utilizării autoturismului Peugeot și au respins la deducere 100% pentru achizițiile aferente motocicletei.

Prin urmare, se constată că susținerile societății privind utilizarea motocicletei în folosul activității economice în proporție chiar și de 80% sunt ***simple afirmații pro-causa, contestația nefiind însoțită de niciun document care să facă dovada că motocicletă a fost utilizată și în scop economic.*** Deși susține că pe motocicletă este instalat un sistem de monitorizare via GPS, societatea ***nu a adus nicio foaie de parcurs sau o diagramă*** din care să reiasă

locul deplasării, kilometrii parcurși și scopul deplasării și care să se coroboreze cu restul documentelor deținute, spre exemplu cu procesele-verbale de predare-primire către clienți la care se face referire în contestație. Totodată, afirmația că a renunțat să aducă foi de parcurs în urma discuției telefonice cu inspectorul este contrazisă de solicitarea de informații nr. MBSX-AIF....2019, prin care se solicită, în mod expres, prezentare de foi de parcurs și diagrame de călătorie pentru ambele autovehiculele.

De asemenea, se reține că societatea nu a prezentat nicio justificare cu privire la utilizarea autoturismului Peugeot, pentru care s-a acceptat TVA dedusă de societate aferentă achizițiilor din perioadele în care autoturismul a fost utilizat.

Mai mult, deși prin contestație pretinde o utilizare în scop economic a motocicletei în proporție de 80%, *recunoscând implicit și o utilizare în scop personal a acesteia*, societatea solicită deducerea integrală, de 100%, a TVA aferentă achizițiilor pentru motocicletă.

Având în vedere cele anterior prezentate, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația societății și pentru TVA în sumă de V4+V5 lei.

3.4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de P1 lei aferent cheltuielilor în sumă de C1 lei

Cauza supusă soluționării o constituie deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor aferente achizițiilor realizate de la un furnizor inactiv, în condițiile în care jurisprudența CJUE în materie de TVA nu se aplică impozitelor directe cum este impozitul pe profit.

În fapt, în perioada 2014-2015 societatea ABC SRL a realizat achiziții de diverse bunuri și licențe de la furnizorul DTC SRL - CUI H, deși acesta este declarat inactiv încă din data de 27.12.2012 prin înscrierea în Registrul contribuabililor inactivi din data 28.12.2012.

Pentru aceste achiziții organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielile aferente ca fiind nedeductibile fiscal în temeiul art. 11 alin. (1²) și (1⁴) din Codul fiscal și au majorat profitul impozabil, după cum urmează:

- pentru anul fiscal 2014 cu suma de C1x lei;
- pentru anul fiscal 2015 cu suma de C1y lei.

Urmare acestor constatări a fost majorat și impozitul pe profit aferent cu suma de P1/a lei pentru anul 2014 și P1/b lei pentru anul 2015.

Prin contestația formulată societatea invocă jurisprudența CJUE din data de 19.10.2017 și depunerea declarațiilor 311 de către furnizorul DTC SRL pentru lunile noiembrie-decembrie 2014, ianuarie - iulie 2015.

În drept, potrivit art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată pentru care s-au stabilit obligațiile fiscale contestate:

"Art. 11. - (1¹) Contribuabilii declarați inactivi conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege, dar nu beneficiază de dreptul

de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă.

(1²) **Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați** conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective**, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită”.

Totodată, potrivit art. 19 și art. 21 din același act normativ:

”Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care **se adaugă cheltuielile nedeductibile**”.

”Art. 21. - (4) Următoarele cheltuieli **nu sunt deductibile**:

[...]

r) **cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv** al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.

Aceste dispoziții din Codul fiscal se coroborează cu cele ale art. 78¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada de referință 2014-2015:

”Art. 78¹. - (1) **Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi** și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(2) Declararea contribuabililor inactivi, precum și reactivarea acestora se fac de către organul fiscal, prin decizie, emisă conform competențelor și procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, **care se comunică contribuabilului**.

(6) Ori de câte ori se constată că un contribuabil a fost declarat inactiv din eroare, organul fiscal emitent anulează decizia de declarare a contribuabilului ca inactiv, cu efect pentru viitor și pentru trecut.

(7) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează evidența contribuabililor declarați inactivi/reactivați în cadrul Registrului contribuabililor inactivi/reactivați, care conține:

a) datele de identificare a contribuabilului;

b) data declarării ca inactiv a contribuabilului;

c) data reactivării;

d) denumirea organului fiscal care a emis decizia de declarare în inactivitate/reactivare;

e) alte mențiuni.

(8) Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(9) **Înscrierea în registrul** prevăzut la alin. (8) se face de către organul fiscal emitent, **după comunicarea deciziei de declarare în inactivitate/reactivare**, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării.

(10) Decizia de declarare în inactivitate/reactivare produce efecte față de terți de la data înscrierii în registrul prevăzut la alin. (8)".

Din cele prezentate reiese că nedeductibilitatea cheltuielilor care au la bază documente justificative - facturi - emise de un contribuabil inactiv **este o măsură de politică fiscală expres reglementată la art. 11 alin. (1²) din Codul fiscal și are caracter penalizator pentru contribuabilii care efectuează tranzacții cu alți contribuabili care au un *comportament evazionist* prin faptul că nu funcționează la sediul social declarat, se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale ori nu depun nicio declarație prevăzută de lege pe parcursul unui semestru calendaristic.**

Se reține că această măsură de înființare a Registrului contribuabililor inactivi/reactivați pentru contribuabilii ce au un comportament evazionist și a sancțiunii neexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi **sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal** urmat de contribuabilii corecți, aceștia din urmă având posibilitatea să se protejeze de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor în urma consultării Registrului contribuabililor inactivi, registru public organizat de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

În speță, prin aplicarea dispozițiilor legale antecitate, contestatoarea nu poate beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor pentru achizițiile realizate în perioada 2014-2015 de la DTC SRL, înscris în registrul public ca inactiv încă din data de 28.12.2012.

Singura apărare a societății contestatoare vizează jurisprudența CJUE din cauza C-101/16 Paper Consult SRL și declarațiile 311, deși aceste argumente privesc exclusiv taxa pe valoarea adăugată (analizată la pct. 3.1 din prezenta decizie), **nefiind de niciun fel aplicabilă în domeniul impozitelor directe, cum este și impozitul pe profit, unde statele membre UE au o marjă considerabilă în stabilirea cadrului fiscal național.**

Ca atare, se va respinge contestația ABC SRL pentru acest capăt de cerere.

3.5. Referitor la impozitul pe profit în sumă de P2 lei aferent cheltuielilor în sumă de C2+C3 lei

Cauza supusă soluționării o constituie deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor aferente serviciilor achiziționate de la EMP SRL și PAC

SRL, în condițiile în care societatea nu demonstrează că acestea au fost efectuate și au un scop economic.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile achiziționate de societate de la EMP SRL pe baza a ... facturi cu o valoare de 5.000 lei fiecare nu au un scop economic, în condițiile în care în aceeași perioadă societatea a înregistrat cheltuieli în baza unui contract în derulare încheiat cu IPA SRL cu un obiect de activitate similar constând în creșterea traficului pentru site-ul web indicat de societate.

În cazul serviciilor publicitare achiziționate de la PAC SRL societatea nu a făcut dovada că acestea au fost prestate, ținând și de faptul că din baza de informații fiscale a rezultat că acest prestator nu figura cu salariați la data achiziționării serviciilor, contractele de muncă cu timp parțial a doi angajați fiind încetate anterior contractării serviciilor.

Organele fiscale nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor cu serviciile facturate de către cei doi prestatori și au majorat profitul impozabil cu aceste cheltuieli prin aplicarea prevederilor art. 11 alin. (1) și art. 21 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, astfel:

- pentru anul fiscal 2014 cu suma de C2 lei reprezentând achiziția de servicii de la EMP SRL și cu suma de C3x lei reprezentând achiziția de servicii de PAC SRL;

- pentru anul 2015 cu suma de C3y lei pentru serviciile achiziționate de la PAC SRL.

Urmare acestor constatări a fost majorat și impozitul pe profit aferent cu suma de P2/a lei pentru anul 2014 și P2/b lei pentru anul 2015.

Se reține că organele de inspecție fiscală au cumulat eronat în decizia de impunere cheltuielile nedeductibile aferente serviciilor de la PAC SRL pentru suma de C3q lei, având în vedere că în raportul de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil și impozitul pe profit aferent cu suma de C3x lei (pg. 8/40 din RIF) pentru anul 2014 și C3y lei (pg. 11/40 din RIF) pentru anul 2015, care cumulate determină o sumă de C3 lei, aceasta din urmă fiind cea care a influențat impozitul pe profit stabilit în urma inspecției fiscale.

În drept, sunt incidente prevederile art. 11, art. 19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 11. - (1) **La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic** sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...]"

"Art. 19. - (1) **Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare".

"Art. 21. - (1) **Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

[...]

d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. [...].

(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”,

care se coroborează cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

”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”.

Rezultă că, în cazul serviciilor, deductibilitatea cheltuielilor este condiționată expres de legislația fiscală de îndeplinirea cumulativă a mai multor condiții, respectiv prestarea efectivă a serviciilor, dovedită cu contract încheiat în scris și cu documentație corespunzătoare și necesitatea achiziționării lor în raport cu specificul activității desfășurate de contribuabil. Totodată, reiterând cele deja consemnate la pct. 3.2 din prezenta decizie, se reține că atât contractul, cât și documentația care atestă prestarea efectivă a serviciilor trebuie să prezinte un anumit grad de **exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În speță, așa cum s-a analizat la pct. 3.2 din prezenta decizie, serviciile au fost achiziționate de la EMP SRL în baza contractelor de prestări de servicii nr. 12/30.09.2013 și nr. 17/30.03.2014 care au ca obiect **”planificarea și implementarea, de către prestator, a unui set de acțiuni, desfășurate în mediul virtual, care să aibă drept rezultat atingerea unor obiective concrete precum creșterea vizibilității în rezultatele organice Google ce are drept consecință directă creșterea traficului pentru site-ul web indicat de beneficiar. Prestatorul se mai obligă să efectueze și o campanie de evaluare a acestui set de acțiuni pentru care să utilizeze doar instrumentele indicate în secțiunea VI”**. Singura documentație existentă la dosarul cauzei este dată de cele 2 rapoarte pentru lunile octombrie 2013 și aprilie 2014, care conțin trei informații: numărul afișărilor site-ului ”zzz.com”, locul a trei cuvinte cheie (u1, u2 și u3) și ponderea traficului non-brand în traficul organic.

După cum s-a putut constata nici contractul, nici documentația aferentă **nu indică, de niciun fel, ce cuprinde concret setul de acțiuni planificate a fi desfășurate în mediul virtual și nici cum anume a fost implementat efectiv** acest set de acțiuni, rapoartele referindu-se doar la extragerea a trei informații din utilizarea instrumentelor Google Search Console și Google Analytics, deși serviciile furnizate de celălalt prestator IPA SRL constând în implimentarea strategiei SEO implică în mod obligatoriu și analiza datelor cu cele două instrumente Google.

Așa cum s-a reținut la pct. 3.2 din decizie, societatea ABC SRL **nu a prezentat** nici organelor de inspecție fiscală, nici în susținerea contestației **dovezi** din care să reiasă **acele elemente concrete ale serviciilor furnizate de către cei prestatori**, astfel încât din comparația acestora să reiasă că este vorba de servicii diferite, chiar și interconectate.

În privința serviciilor contractate cu PAC SRL, se reține că societatea nu combate de niciun fel constatarea organelor de inspecție fiscală vizând nedovedirea prestării serviciilor de publicitate, invocând doar acea parte din contractul de prestări de servicii nr. 12/29.09.2014 referitoare la comisionarea căutării de clienți sau identificarea de oportunități de vânzare a serviciilor și produselor de către acest prestator.

Pornind de la singurul document existent în dosar (nota explicativă la factura nr. ...), așa cum s-a arătat la pct. 3.2 din prezenta decizie, a rezultat că aceste comisioane au fost facturate pentru **vânzări către instituții publice de învățământ**, deși acestea sunt obligate să efectueze achizițiile **prin intermediul platformei electronice SEAP** conform legislației specifice, la care societatea a și apelat în calitate de furnizor, astfel că pretinsa aducere a acestor instituții publice drept noi clienți de către prestatorul PAC SRL este nejustificată.

Prin urmare, având cele reținute la pct. 3.2 coroborate cu cele de la pct. 3.5 din prezenta decizie, contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

3.6. Referitor la impozitul pe profit în sumă de P3 lei aferent cheltuielilor în sumă de C4+C5 lei

Cauza supusă soluționării o constituie deductibilitatea cheltuielilor cu leasingul și cu reparațiile pentru o motocicletă Harley Davidson, în condițiile în care societatea nu a făcut dovada utilizării ei în cadrul activității economice, deținând deja un autoturism fără să întocmească foi de parcurs pentru niciunul din vehicule, iar în urma inspecției fiscale s-a acceptat la deducere 50% din taxa aferentă achizițiilor pentru autoturism.

În fapt, în urma inspecției fiscale organele fiscale au constatat că societatea ABC SRL a achiziționat în leasing în anul 2015 o motocicletă marca Harley Davidson, achiziție care nu a fost efectuată în interesul activității economice a societății, în condițiile în care aceasta deținea deja un autoturism marca Peugeot pe care l-a vândut abia la data de 25.01.2018 și a realizat venituri în perioada 01.01-31.10.2018 comparativ cu anul 2017.

Din raportul de inspecție fiscală reiese că organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil cu cheltuielile aferente motocicletei în temeiul art. 11 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 11 alin. (1) și art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, după cum urmează:

- pentru anul fiscal 2015 cu suma de C4x lei reprezentând cheltuială nedeductibilă pentru ratele de leasing facturate de SLC1 IFN SA în baza contractului nr. 11538N;

- pentru anul 2016 cu suma de C4y lei reprezentând cheltuială nedeductibilă pentru ratele de leasing facturate de SLC1 IFN și suma de C5 lei reprezentând cheltuială nedeductibilă pentru reparația motorului efectuată de SAT SRL.

Pentru luna ianuarie 2017 organele de inspecție fiscală au consemnat în raport diminuarea pierderii fiscale declarate de societate cu suma de F lei, din care N lei reprezintă cheltuială nedeductibilă pentru ratele de leasing facturate de SLC1 IFN SA, fără să stabilească diferențe de impozit pe profit sau alte măsuri.

Urmare acestor constatări a fost majorat și impozitul pe profit aferent cu suma de P3/a lei pentru anul 2015 și P3/b lei pentru anul 2016, pentru luna ianuarie 2017 nestabilindu-se diferențe suplimentare de impozit pe profit.

Prin contestația formulată societatea solicită deductibilitatea cheltuielilor în sumă de C4 lei reprezentând achiziții de la SLC1 IFN SA și în sumă de C5 lei reprezentând achiziții de la SAT SRL.

În drept, potrivit art. 11 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul 2015:

"Art. 11. - (1) **La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic** sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...]".

"Art. 21. - (1) **Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare".

Începând cu anul 2016 sunt incidente prevederile art. 11 și art. 25 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal conform căroră:

"Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, **autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia**, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

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

"Art. 25. - (1) **Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și

taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale”.

În speță, din raportul de inspecție fiscală reiese că societatea ABC SRL a achiziționat în leasing în anul 2009 un autoturism Peugeot de la SLC2 IFN SA și în anul 2015 o motocicletă marca Harley Davidson de la SLC1 IFN SA. Organele fiscale au stabilit ca nedeductibile 50% din cheltuielile/ratele de leasing aferente autoturismului Peugeot și au respins ca nedeductibile 100% din cheltuielile/ratele de leasing aferente motocicletei.

Așa cum s-a reținut și la pct. 3.3 din prezenta decizie, societatea nu a dat curs solicitărilor organelor de inspecție fiscală cu adresa nr. MBSX-AIF-324/15.02.2019, prezentând doar contractele de leasing ale vehiculelor achiziționate, dar fără să prezinte foi de parcurs, diagrame de călătorie și dovezi ale participării la târguri și expoziții cu motocicleta în scop de marketing, care să justifice utilizarea motocicletei în scopurile economice declarate de reprezentantul societății.

Astfel, se reține că susținerile societății privind utilizarea motocicletei în scop economic în proporție de 80%, care poate fi dovedită prin foi de parcurs deoarece motocicleta are instalat un sistem de u2, dar la care a renunțat în urma discuției telefonice cu inspectorul sunt **simple afirmații, nedovedită de niciun fel, din moment ce contestația nu este însoțită de niciun document/probă în susținerea celor afirmate.**

În consecință, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății prin care solicită deductibilitatea cheltuielilor aferente motocicletei în sumă de C4x lei pentru anul 2015 și C4y+C5 lei pentru anul 2016, cu consecința stabilirii unei diferențe suplimentare de impozit pe profit în sumă de P3 lei.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de **N lei** (C4 lei - C4x - C4y lei = N lei) se reține că organele de inspecție fiscală au consemnat la pg. 13/40 din raportul de inspecție fiscală diminuarea pierderii fiscale declarate aferente lunii ianuarie 2017 cu suma de F lei, din care N lei reprezintă cheltuieli contestate de societate, **dar fără să emită un act administrativ fiscal urmare acestor constatări, după cum au precizat în adresa nr2019.**

Se reține că potrivit art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 131. - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

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

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

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

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

Aceste prevederi se coroborează cu cele ale art. 269 și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră:

“Art. 269. - (2) **Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.**”

“Art. 272. - (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere**, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor”.

Prin urmare, pentru cheltuielile în sumă de N lei, contestate pentru nedeductibilitate de către societate prin cuprinderea în totalul cheltuielilor de C4 lei precizate la pg. 4 a contestației organul de soluționare a contestației nu se poate investi cu pronunțarea unei soluții, măsura de diminuare a pierderii fiscale declarate cu aceste cheltuieli nedeductibile nefăcând obiectul unui titlu de creanță sau a unui alt act administrativ fiscal în sensul prevederilor legale sus-citate.

3.7. Referitor la TVA în sumă de V-V1-V2-V3 lei, impozitul pe profit în sumă de P-P1-P2-P3 lei și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de M lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța pe fond asupra restului de obligații fiscale suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale, în condițiile în care societatea nu aduce niciun argument și nicio dovadă în susținerea contestației.

În fapt, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX ppp/2019 organele de inspecție fiscală au emis decizia de impunere nr. F-SX yyy/2019 prin care au stabilit în sarcina societății ABC SRL obligații fiscale suplimentare în cuantum cumulată de **T lei**, din care:

- V lei TVA;
- P lei impozit pe profit;
- M lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Cu adresa înregistrată sub nr. MBR_REG_k../2019 societatea ABC SRL precizează că înțelege să conteste decizia de impunere nr. F-SX yyy/2019, iar în cuprinsul contestației face referiri la diferențe de TVA și cheltuieli nedeductibile analizate la pct. 3.1-.3.6 din prezenta decizie, respectiv TVA în sumă de V+V2+V3 lei și impozit pe profit în sumă de P1+P2+P3 lei.

Pentru restul constatărilor organelor de inspecție fiscală arătate la pct. I din prezenta decizie societatea nu a adus nicio critică prin contestația formulată, respectiv pentru TVA în sumă de V-V1-V2-V3 lei, impozit pe profit în sumă de P lei P-P1-P2-P3 lei și pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de M lei.

În drept, conform art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 269. – (1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

[...]

c) **motivele de fapt și de drept;**

d) **dovezile pe care se întemeiază;**”

iar pct. 11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 precizează:

“11.1. **Contestația poate fi respinsă ca:**

[...]

b) **nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.**

Astfel, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu regăsit și în art. 250 din Noul Cod de procedură civilă care prevede că “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]”.

De asemenea, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 276. – (1) **În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.**

Având în vedere că societatea critică constatările inspecției fiscale doar pentru TVA în sumă de V1+V2+V3 lei și impozit pe profit în sumă de P1+P2+P3 lei, deși a precizat că înțelege să conteste decizia de impunere nr. F-SX yyy/2019, contestația este nemotivată și urmează a fi respinsă ca atare pentru restul diferențelor de TVA în sumă de V-V1-V2-V3 lei și de impozit pe profit în sumă de P-P1-P2-P3 lei și pentru impozitul pe veniturilor microîntreprinderilor în sumă de M lei.

3.8. Referitor la declarația nr. D1/25.04.2019 și decontul nr. D2/25.04.2019

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate contesta în temeiul Codului de procedură fiscală declarațiile fiscale întocmite și depuse de ea însăși sub proprie răspundere.

În fapt, în urma solicitării organului de soluționare a contestației de precizare a titlului de creanță ce face obiectul contestației înregistrate sub nr. MBSX_REG_....2019, cu adresa de răspuns înregistrată sub nr. MBR_REG_k.../2019 societatea ABC SRL precizează că înțelege să conteste, în afara deciziei de impunere nr. F-SX yyy/2019, și titlurile executorii dec. nr. D1/25.04.2019 și dec. nr. D2/25.04.2019.

La solicitarea organului de soluționare a contestației, cu adresa înregistrată sub nr. MBR_REG_.....2019 Administrația Sector X a Finanțelor Publice precizează că cele documente sunt declarații fiscale depuse de societate pe proprie răspundere și transmite aceste documente extrase din baza informatică de date, respectiv:

- declarația nr. D1/25.04.2019 prin care a declarat un impozit pe veniturile microîntreprinderilor la luna 3 anul 2019 în sumă de A1 lei;
- decontul nr. D2/25.04.2019 prin care a declarat TVA de plată la luna 3 anul 2019 în sumă de A2 lei.

În drept, potrivit art. 1, art. 268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 1. - În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. **actul administrativ fiscal - actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel căruia îi este adresat;**

37. titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;"

"Art. 268. - (1) **Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale** se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) **Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.** [...]"

"Art. 269. - (2) **Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.**"

În speță, se reține că societatea ABC SRL a înțeles să-și conteste propriile declarații fiscale depuse pentru luna martie 2019, respectiv declarația nr. D1/25.04.2019 și decontul nr. D2/25.04.2019 prin care a declarat sub proprie răspundere obligațiile fiscale aferente perioadei de raportare "luna: 03; anul: 2019), deși acestea nu au nicio legătură cu inspecția fiscală realizată pentru perioada de până la 31.10.2018 în cazul TVA și de până la 31.12.2017 în cazul impozitului pe profit/impozitului pe veniturile microîntreprinderilor și pentru care organele fiscale au emis decizia de impunere nr. F-SX yyy/2019.

Cum cele două declarații/deconturi nr. D1/25.04.2019 și nr. D2/25.04.2019, chiar dacă sunt titluri de creanță, **nu sunt acte administrative fiscale de organele fiscale** în sensul definiției de la art. 1 pct. 1 din Codul de procedură fiscală, **ci declarații întocmite și depuse de însăși societatea contestatoare, sub propria ei răspundere, aceasta nu este îndreptățite să le conteste și nici nu poate face obiectul unei contestații formulate în temeiul Codului de procedură fiscală**, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca inadmisibilă pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor legale invocate și a art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

1. Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX

yyy/2019, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX ppp/2019 pentru obligații fiscale suplimentare în sumă de T lei.

2.Respinge ca inadmisibilă contestația ABC SRL formulată împotriva declarațiilor fiscale nr. D1/25.04.2019 și nr. D2/25.04.2019.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.