

DECIZIA NR. 999/2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. X
înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 15387/25.04.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 2365/25.04.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 15387/25.04.2019, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/1301/2002, având domiciliul fiscal în mun. X, Calea x, nr. 73 Z, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 16900/15.04.2019, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.02.2019, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/25.02.2019 și **are ca obiect suma totală de X1 lei, din care X2 lei impozit pe profit și X3 lei TVA.**

Conform documentelor la dosar, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.02.2019, respectiv data de **27.02.2019** și data depunerii contestației la oficiul poștal, respectiv **12.04.2019**.

Contestația este formulată prin CA X Gabriel, la dosar fiind anexată în original Împuternicirea avocațială seria X nr. 124250/2017, și este semnată în original.

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

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.02.2019, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acestui act administrativ fiscal cu privire la suma totală de X1 lei, din care X2 lei impozit pe profit și X3 lei TVA, aducând în susținere următoarele motivații:

1. În ceea ce privește anul 2012 și sumele stabilite pentru acest an

Petenta invocă prevederile art. 110 alin. (1), art. 347, art. 91 alin. (1) și ale art. 23 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și consideră că în condițiile în care inspecția fiscală a început la data de 17.05.2018, organul fiscal nu are dreptul de a stabili obligații fiscale pentru anul 2012, indiferent de natura creației fiscale.

2. Referitor la evaluarea clădirii

Societatea precizează că:

- nu a constituit rezerve sau provizioane prin raportare la mijlocul fix (sediul societății);
- nu a dedus provizion sau rezervă;
- chiar dacă le-ar fi constituit și dedus, reevaluarea a generat o valoare mărită a bunului astfel că rezerva ori provizionul dedus (care în realitate nu a fost constituit și nu s-a dedus) nu s-a

micșorat ori anulat ci ar fi crescut.

3. Referitor la suma de X4 lei și la suma de X5 lei

Petenta afirmă că nu a identificat asemenea neconformități contabile, motiv pentru care apreciază constările organelor de inspecție fiscală ca fiind neîntemeiate.

4. Referitor la cheltuielile de sponsorizare

Contestatară susține că cheltuielile cu sponsorizările au fost în mod corect deduse, și apreciază constările organelor fiscale ca fiind neîntemeiate.

5. Cu privire la pierderile din creanțe

Societatea invocă prevederile art. 21 alin. (2) lit. n) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și precizează că, în opinia sa, în mod corect cheltuielile au fost înregistrate ca pierderi din creanțe, sumele nemaiputând fi recuperate.

6. Referitor la societatea CA SRL

Petenta învederează organelor fiscale că jurisprudența, atât cea națională, cât și cea europeană, a statuat că împrejurările legate exclusiv de activitatea unui contribuabil NU pot fi imputate unui alt contribuabil, în măsura în care acesta nu a cunoscut ori nu a fost în măsură să cunoască aceste împrejurări. În susținere aceasta invocă Deciziile CJUE în cauzele C-80/11 și C-142/11.

Aceasta afirmă că nu-i pot fi imputate eventualele nereguli săvârșite de către CA SRL (cum ar fi că aceasta nu avea înregistrate mijloacele auto de transport ori faptul că nu avea înregistrat personalul) în condițiile în care, au fost îndeplinite obligațiile asumate față de SC X SRL, și nu a generat vreun motiv pentru care să se poată aprecia că activitatea acestora nu respectă legislația fiscală.

În ceea ce privește Contractul nr. 2/01.03.2014 societatea susține că au fost întocmite toate documentele justificative impuse de lege, mai exact: contractul de transport, însoțit de anexele aferente (semnate de ambele părți) și facturile fiscale, înregistrate de ambele societăți în contabilitate.

Pe de altă parte, societatea precizează că marfa transportată prin intermediul CA SRL, însoțită la de facturi fiscale, care poartă semnăturile de primire ale clienților, a fost primită de clienții săi, aspect care atestă realitatea transportului, cheltuiala respectivă fiind deductibilă.

Societatea consideră că faptul că furnizorul a declarat că a efectuat transportul cu un autoturism care, ipotetic, nu ar fi putut susține greutatea indicată în cuprinsul contractului, nu-i poate fi imputat și nici nu poate constitui un temei suficient pentru a considera că transportul nu a fost efectuat. Totodată, faptul că prestatorul a efectuat transportul cu o persoană care nu figura în acel moment ca fiind angajatul societății nu atrage culpa sa.

7. Referitor la societatea PD SRL

În consens cu cele afirmate la punctul anterior, societatea consideră că modalitatea în care o societate cu care are relații economice înțelege să-și desfășoare activitatea, nu-i poate fi imputată.

Cu privire la Contractul nr. 4/01.03.2014 contestatară precizează că au fost întocmite toate documentele justificative impuse de lege, mai exact: contractul de transport și facturi fiscale (documente semnate și înregistrate în contabilitate de către ambele societăți) iar împrejurarea că facturile poartă semnătura destinatarilor atestă efectuarea transportului.

8. Referitor la societatea LT SRL

8.1. Cu privire la serviciile de transport

Societatea consideră că nu are relevanță, în speță, faptul că facturile de vânzare a mărfurilor care au făcut obiectul transportului sunt emise înainte de efectuarea transportului, atâta timp cât Contractul de vânzare a mărfurilor -confirmat în materie fiscală prin însăși

emiterea facturii- poate fi perfectat, potrivit Codului civil, înainte de livrarea mărfurilor și chiar înainte de a deveni proprietar al mărfurilor, legea permițând expres vânzarea bunului altuia.

În al doilea rând, petenta precizează că în condițiile în care obligația efectuării transportului o avea, potrivit contractelor de transport, LT SRL, această societate urma a-și îndeplini obligațiile contractuale, fie cu mijloacele proprii de transport, fie cu alte mijloace de transport și nu poate fi ținută răspunzătoare de faptul că autovehiculul sau autovehiculele menționate pe documentele de transport nu ar fi apte pentru efectuarea transportului.

De asemenea, contestatara susține că transportul ar fi putut fi efectuat cu alte autovehicule decât cele menționate în documentele de transport, fapt ce nu-i poate fi imputat, nu-i aduce prejudicii (contractul de transport fiind executat) și, nici nu poate constitui un temei pertinent pentru a considera că transportul nu ar fi fost executat de prestator.

Mărfurile ce au făcut obiectul serviciilor de transport (servicii a căror veridicitate se contestă de către organele fiscale) au fost livrate și recepționate efectiv de către terți, astfel că nu se poate susține că transportul unor mărfuri care au existat fizic și au ajuns fizic la cumpărători, ar fi fictiv.

8.2. Cu privire la serviciile de publicitate

Societate susține că a făcut dovada realității serviciilor de publicitate, probând cu înscrisuri faptul că acestea au fost prestate efectiv și că a depus în probațiune toate înscrisurile doveditoare.

Referitor la faptul ca deținătorul panourilor era CMG SRL, societatea arată că la nivelul țării sunt doar câteva societăți care au încheiate contracte de regie privitoare la spațiile și panourile din portofoliul REGIEI. La rândul lor aceste societăți (pentru a asigura eficacitatea contractului) subcontractează serviciile privind spațiile și panourile din portofoliul REGIEI către agenții media (precum LT SRL). Petenta afirmă că nu putea încheia contract direct cu Societatea CMG SRL întrucât nu este agenție media și pentru că CMG SRL, fiind contractor principal cu REGIA, prețul aferent unei campanii de publicitate ar fi fost excesiv. Societatea LT SRL, pe de altă parte, negociase un alt preț cu CMG SRL (având în vedere că aceasta îi furniza lui numeroși clienți), împrejurare ce îi permitea oferirea de discount-uri semnificative clienților săi (prețul contractului conform anexei nr. 1 era redus cu 75,5%).

9. Referitor la societatea WV SRL

Contestatara consideră că nu este relevant faptul că în contractul de închiriere nr. 38/2013 s-a stipulat că locatarul nu avea drept de subînchiriere, întrucât această clauză contractuală privește exclusiv părțile contractante, astfel că eventuala încălcare a interdicției instituite prin contract poate atrage doar dreptul locatorului de a trage la răspundere locatarul, însă exclusiv pe tărâmul răspunderii civile contractuale, fără nicio legătură cu dreptul material fiscal, pe care îl are de analizat echipa de control fiscal.

În ceea ce privește faptul că societatea WV SRL nu deținea spațiul în perioada 03.06.2013 - 31.12.2013, societatea afirmă că nu avea cunoștință despre acest aspect, precum și că această împrejurare nu a fost probată ci doar susținută.

În ceea ce privește necesitatea și oportunitatea încheierii contractului, se susține că scopul economic al acestuia reiese din însuși obiectul de activitate al societății, fiind util și oportun să se dețină spații necesare depozitării mărfurilor chiar și în condițiile în care spațiile închiriate nu sunt folosite în totalitate sau în mod continuu. Petenta declară că scopul închirierii a fost acela de a preîntâmpina situația de a recepționa mărfuri (ca urmare a unor comenzi existente sau a unor comenzi potențiale) pe care să nu aibă unde să le depoziteze.

Pentru a proba realitatea operațiunii economice se precizează că au fost prezentate contractul de închiriere și depozitare, cu procese-verbale de recepție încheiate la momentul preluării spațiilor în posesie, cu schițe, anexa cuprinzând spațiile ce făceau obiectul contractelor, semnate și de proprietarul acestor spații.

Referitor la eventuale declarații neconforme făcute de societatea WV SRL, petenta precizează că nu-i poate fi imputată omisiunea declarării de către aceasta societate a unor

achiziții/chirii în relația sa cu Societatea C SA.

10. Referitor la societatea UI SRL

Privitor la serviciile de publicitate contractate de la SC UI SRL, petenta susține că au fost prestate în totalitate, conform contractelor, anexelor (cuprinzând media plan-uri și locațiile de publicitate) și bonurilor de comandă. Astfel, petenta consideră irelevant cu ajutorul căror terțe persoane a prestat SC UI SRL aceste servicii și afirmă că nu o privesc raporturile contractuale ale acesteia cu alți subcontractanți sau colaboratori.

Petenta susține că pentru toate contractele de publicitate, a dovedit cu fotografii și înregistrări video de monitorizare, inclusiv a publicității outdoor, faptul că serviciile au fost prestate, atât cât privește producția spotului publicitar cât și publicitatea propriu-zisă.

Societatea admite faptul că în cadrul celui de-al treilea contract s-a realizat doar producția de spot, dar susține că nerealizarea efectivă a publicității nu-i poate fi imputată, nefiind afectat caracterul deductibil al cheltuielilor aferente, neexecutarea contractului putând atrage doar răspunderea civilă contractuală a prestatorului, și nu sancțiunea nededucerii acestei componente a obiectului contractului din contabilitatea beneficiarului, în condițiile în care elementele necesare recunoașterii dreptului de deducere sunt îndeplinite conform dispozițiilor Codului fiscal.

În motivare contestatara menționează că nu poate fi ținută răspunzătoare pentru faptul că furnizorul UI SRL nu a avut (sau nu a declarat) relațiile contractuale cu MSF SRL și nici pentru faptul că aceasta din urmă nu ar fi facturat servicii către Societatea UI SRL. De asemenea, reprezentantul societății precizează că nu este ilegală împrejurarea că a beneficiat de servicii de publicitate atât de la SC UI SRL cât și direct de la SC MSF SRL. Se mai reține că organul de control fiscal nu a afirmat că nu s-ar fi prestat serviciile de publicitate, ci că acestea nu au fost prestate de UI SRL, afirmație bazată doar pe prezumții indirecte, dar nedovedită.

11. Referitor la societatea TBS SRL

În ceea ce privește contractul având ca obiect studiu de piață referitor la identificarea posibilităților de extindere pe teritoriul Bulgariei, se precizează că organele de control fiscal au considerat că studiul realizat de prestator nu justifică serviciile întrucât ar fi semnat, de o persoană care nu este angajată la TBS SRL și se învederează că studiul de piață poartă și semnătura d-lui PM- administratorul TBS SRL. Același lucru este sesizat și referitor la cel de-al doilea contract de consultanță, privind studiul de piață pentru Italia și Franța.

Astfel, petenta consideră că în condițiile în care aceste studii au fost predate, obiectul contractului a fost îndeplinit, astfel că facturile aferente sunt deductibile, ele reprezentând cheltuieli reale, efectuate în scopul dezvoltării activității societății, nefiind relevant dacă activitatea a fost extinsă efectiv pe teritoriile studiate și nici cu ce persoane au fost efectuate studiile în discuție.

12. În ceea ce privește TVA-ul

În completarea motivațiilor aduse pentru deducerea cheltuielilor, societatea mai susține următoarele:

- În ceea ce privește achiziția de materiale de construcții, a înțeles să achite avansul având în vedere că oferta era atractivă și pentru că începuse demersurile în vederea construirii imobilului pe str. Delea Veche (la data achitării avansului era deja încheiat contractul de proiectare cu TBS SRL cu privire la acest imobil). Aceasta consideră că până la momentul finalizării documentației de proiectare nu se justifică recepționarea materialelor și că ulterior, s-a decis înstrăinarea terenului deoarece, având în vedere prețurile pieței, nu se mai justifică construirea imobilului și s-au început demersurile în vederea obținerii facturii de stornare a avansului și de restituire a sumei achitate, dar societatea fusese radiată;

- În ceea ce privește TVA-ul aferent Contractului nr. W01/02.01.2016 încheiat cu WV SRL, se afirmă că în condițiile în care societatea prestatoare a înțeles să taxeze respectiva operațiune, exista notificarea privind taxarea. Chiar dacă notificarea nu respecta cerințele

formale prevăzute de legislația fiscală, petenta consideră că această împrejurare nu afectează dreptul său la deducerea TVA-ului, taxa fiind achitată efectiv unei persoane, care la rândul ei a declarat acest TVA organelor statului;

- Cu privire la TVA-ul aferent serviciilor de proiectare achiziționate de la SC TBS SRL, societatea susține că factura 636/2014 nu este o factură de avans, ci factura integrală (societatea anexează o copie), și precizează că înțelege să conteste și dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, conform căreia trebuie să regularizeze avansul. Apoi, petenta arată că acest contract de proiectare era necesar în vederea luării unei decizii cu privire la investiția pe terenul din București. Aceasta mai afirmă că serviciile contractate au fost prestate conform prevederilor contractuale, au fost obținute avize, acorduri, autorizații, au fost întocmite proiecte și planuri, au fost realizate planșe cadastrale și planuri de situație, au fost elaborate piese scrise și desene anexă la proiect, s-a purtat corespondența cu autoritățile competente, etc. Societatea afirmă că documentele sunt cuprinse într-un dosar voluminos, pe care îl atașează la contestație, dar se reține că la contestație nu a fost anexat acest dosar, contestație fiind transmisă prin poștă într-un plic simplu de dimensiunea 22,5 cmx32,5 cm, care nu ar fi permis transmiterea unui volum mare de documente.

În concluzie, contestatara afirmă că terenul a fost înstrăinat împreună cu această documentație, cheltuiala fiind realizată în scopul obținerii de venituri, și anexează la contestație procesul verbal de predare-primire din data de 12.12.2016 încheiat cu SC PRE SRL.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.02.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații de plată suplimentare în sumă totală de X1 lei, din care impozit pe profit în sumă de X2 lei și TVA în sumă de X3 lei.

Perioada verificată a fost 01.01.2012-31.12.2017 pentru impozitul pe profit și 01.12.2012- 31.12.2017 pentru TVA.

Inspecția s-a desfășurat în perioada 18.05.2018-18.02.2019 și a fost suspendată în perioada 28.06.2018-08.01.2019 pentru obținerea informațiilor solicitate de la terți și de la autorități fiscale similare din state membre ale Uniunii Europene.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/25.02.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.02.2019 contestate, **S.C. X S.R.L.** are ca obiect principal de activitate declarat „*Alte activități profesionale, științifice și tehnice n.c.a.*” cod CAEN 7490, iar în perioada verificată a înregistrat venituri din prestarea de servicii (transport plante, consultanță și proiectare soluții pentru gazon, consiliere tehnică pentru înființare culturi, etc), din vânzarea de produse agricole și inputuri pentru agricultură (semințe de cereale, semințe de gazon, rulou gazon, produse chimice, etc.), venituri din închiriere spații birouri în incinta clădirii sediului social, venituri din refacturări utilități pentru spațiile închiriate în incinta sediului social, venituri obținute din comisionul facturat societății BH B.V. Olanda ca urmare a comercializării produselor acestei societăți pe teritoriul României.

Conform celor consemnate de echipa de control în Raportul de inspecție fiscală F-X/25.02.2019, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat deficiențe cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat, după cum urmează:

1) Din analiza bilanțelor de verificare și a registrului de imobilizări, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL deține în patrimoniu clădiri, a căror valoare de inventar a fost reevaluată.

Astfel, în baza raportului de reevaluare a construcției situate în localitatea X, Calea X nr. 73 Z, aflată în patrimoniul SC X SRL, întocmit la data de 02.12.2013 de către expertul autorizat

ing. RE, a fost stabilită noua valoare a imobilului la nivelul valorii de piață de X6 lei.

Creșterea valorii nete a imobilului cu suma de X7 lei, a fost evidențiată în documentele financiar contabile pe seama contului 105- *Diferențe din reevaluare*. După reevaluare societatea a înregistrat o diferență pozitivă de amortizare de X8 lei (X9 lei amortizarea lunară după reevaluare- X10 lei amortizarea lunară înainte de reevaluare).

Întrucât societatea nu respectat prevederile art. 22 alin. (5¹) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificări și completări ulterioare, respectiv nu a inclus în categoria elementelor similare veniturilor diferența pozitivă de amortizare, echipa de inspecție fiscală a procedat la reîntregirea profitului impozabil aferent anilor 2014-2017 cu suma de X11 lei/an (X8 lei x 12 luni), stabilind impozit pe profit suplimentar în sumă de X12 lei pentru fiecare an din această perioadă.

2) În declarația 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2015 societatea a înregistrat la rândul 17 „Provizioane fiscale, din care:” suma de X4 lei, sumă cu care a fost diminuată baza de impunere pentru calculul impozitului pe profit aferentă acestui an. Întrucât această sumă nu se regăsește în evidența contabilă prezentată de societate, în conformitate cu prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a reîntregit profitul impozabil aferent anului 2015 cu suma de X4 lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de X13 lei.

3) Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în declarația 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2015 societatea a înregistrat la rândul 36- *“Alte cheltuieli nedeductibile”*, suma de X5 lei, dar conform bilanței de verificare la 31.12.2015, în rulajul contului 658-*Alte cheltuieli de exploatare* societatea înregistrează suma de X14 lei, în analitice distincte.

Din verificarea cheltuielilor evidențiate în analiticele acestui cont s-a constatat că societatea a dedus fără drept, cu consecința diminuării bazei de impunere a impozitului pe profit aferentă anului 2015, suma de X15 lei compusă din:

- suma de X16 lei înregistrată în cont 6581- *Despăgubiri, amenzi, penalități*, reprezentând în principal amenzi de circulație, majorări de întârziere TVA;
- suma de X17 lei înregistrată în contul 658.2- *Donații și sponsorizări, care reprezintă sponsorizări acordate Parohiei T*;
- suma de X18 lei înregistrată în contul 6588.3- *Alte cheltuieli de exploatare- marfă degradată*, reprezintă contravaloare marfă degradată conform Procesului verbal din iunie 2015;
- suma de X19 lei înregistrată în contul 6588.4- *Alte cheltuieli de exploatare- cost marfă nedeductibilă, care reprezintă produse lipsă recepție/vânzare*;
- suma de X20 lei înregistrată în contul 6588.5- *Alte cheltuieli de exploatare- lipsă marfă recepție*, care reprezintă TVA aferentă mărfurilor lipsă din gestiune la data recepției;
- suma de X21 lei înregistrată în contul 6588.6- *Alte cheltuieli de exploatare- cheltuieli nedeductibile fiscal, care reprezintă conform explicațiilor înscrise pe fișa contului „diferență cont 371- iulie”, “amortizări mijloace fixe”, “corecție cf. urmărire facturi”, calculată ca diferență între soldul total al acestui analitic, de X22 lei și suma de X23 lei înscrisă de societate la rândul 36 în D101 și care a fost considerată de către aceasta nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.*

Deoarece societatea a dedus fără drept suma de X15 lei, fiind încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. b), c), p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în conformitate cu prevederile art. 19 din același act normativ, a fost majorată baza impozabilă aferentă anului 2015 cu această sumă și s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar de X24 lei.

4) În anul 2015 societatea a înregistrat în rulajul contului 623.4- *Cheltuieli de sponsorizare* suma de X25 lei reprezentând sponsorizări acordate Fundației S și Parohiei T, și a tratat ca și deductibile aceste cheltuieli la calculul impozitului pe profit, fiind încălcate prevederile art. 21 alin. (4), lit. p) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare.

Prin urmare, în baza art. 19 din același act normativ, inspectorii fiscali au majorat baza de impozitare aferentă anului 2015 cu suma de X25 lei, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de X26 lei.

5) În bilanța de verificare întocmită la 31.12.2016 societatea înregistrează în contul 654- *Pierderi din creanțe* suma de X27 lei, care reprezintă, conform explicațiilor menționate în fișa de cont:

- X28 lei „*sume neclarificate PFA Cristea*”- în corespondență cu contul 473- *Operațiuni în curs de clarificare*, suma fiind tratată ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil;
- X29 lei, garanție participare licitație INCD BH Stefănești Argeș, plătită în anul 2013 și nerecuperată, suma fiind tratată ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil;
- X30 lei, contravaloare facturi clienți neîncasați- pentru care nu au fost constituite provizioane, suma fiind tratată ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

Deoarece pentru aceste sume nu a fost constituit provizion, în conformitate cu prevederile art. 26 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, și ale art. 25 alin. (4), lit. h) din același act normativ, echipa de inspecție fiscală a încadrat la nedeductibilele fiscale cheltuielile în sumă de X27 lei, și a stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de X31 lei.

6) În bilanța de verificare la 31.12.2017 societatea înregistrează în contul 654- *Pierderi din creanțe* suma de X32 lei reprezentând pierderi din creanțe pentru clienți neîncasați. Din verificarea modului de constituire a provizioanelor pentru aceștia, s-a constatat că pentru suma de X33 lei, reprezentând sumă datorată de PFA DD din anul 2012, nu s-a constituit provizion, drept pentru care, în baza prevederilor art. 25 alin. (4) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, echipa de inspecție fiscală a tratat suma de X33 lei ca și cheltuială nedeductibilă, și au determinat un impozit pe profit suplimentar în cuantum de X34 lei.

7) În perioada 16.04.2014-31.10.2014, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă un număr de 10 facturi, în valoare totală de X35,31 lei (X36,60 lei baza impozabilă și X37 lei TVA), în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele de identificare ale **SC CA SRL CUIX**.

Obiectul facturilor îl reprezintă bunuri (sămânță grâu, triticale) și prestări servicii (transport, execuție lucrări și renovare sediu), iar contravaloarea facturilor a fost decontă în totalitate prin virament bancar.

Societatea a prezentat la control Contractul de transport nr. 02/01.03.2014, încheiat cu SC CA SRL, al cărui obiect îl reprezintă: „*prestarea de servicii de transport al mărfurilor și produselor menționate în fiecare anexă la contract*”. Contractul a intrat în vigoare la data semnării, producând efecte pentru perioada 01.03.2014 – 31.12.2014, prețul transportului fiind stabilit la 2,8 lei/km.

Conform clauzelor contractuale Prestatorul se obliga să asigure mijlocul de transport adecvat conform comenzilor ferme ale beneficiarului iar în Anexa 1 la contract este prevăzut că se vor efectua 5 drumuri în decursul lunii martie pe rutele:

- București- Brăila-Făgăraș-București- 813 km- X38,4 lei, la care se adaugă TVA; produs transportat- mazăre în cantitate de 3 tone;
- București-X-Galați-București- 715 km- X39 lei; produs transportat porumb și foarea soarelui- 1,5 tone;
- București-X-Tulcea-București- 928 km- X40,4 lei; produs transportat porum- 700 kg;
- București-X-Bacău-București- 651 km- X41 lei; produs transportat gazon 700 kg;
- București-X-Y-București- 610 km- X42 lei; produs transportat porumb 3 tone.

Conform documentelor prezentate transportul ar fi fost efectuat de către BA cu auto având număr de înmatriculare B-200-XXX.

În baza contractului descris SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă factura de achiziție nr. 2/16.04.2014 cu specificația „*servicii de transport conform anexa 1 la contract*” în

sumă totală de X43 lei (X44 lei baza impozabilă și X45 lei TVA)

Organele de inspecție fiscală menționează că în Procesul verbal nr. 14180/21.11.2017 încheiat de inspectorii antifraudă la X SRL, referitor la tranzacțiile dintre X SRL și CA SRL se precizează că urmare a verificărilor efectuate s-a constatat că „*societatea CA SRL nu deține resursele tehnice și nu s-a putut face dovada prestării serviciilor facturate către societatea X SRL, menționate în anexa nr. 1 la contractul nr. 02/01.03.2014*”

Deoarece SC X SRL nu a justificat prestarea serviciilor de transport care au facut obiectul contractului de transport nr. 02/01.03.2014 cu Anexa nr. 1 și a facturii nr. 2/16.04.2014, factura nefiind însoțită de niciun document de transport (CMR) și având în vedere constatările inspectorilor antifraudă, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuiala în sumă de X44 lei a fost considerată nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2014.

8) În perioada 31.03.2014- 24.10.2014, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri (materiale de construcții) și servicii (transport), în valoare totală de X46 lei (X47 lei baza impozabilă și X48 lei TVA), în baza a 4 facturi având la furnizor înscrise datele **SC PD SRL.**

Societatea prezentat Contractul de transport nr. 04/01.03.2014 încheiat cu acest furnizor, al cărui obiect îl constituie prestarea de servicii de transport plante, conform anexelor la contract. Conform prevederilor contractuale, perioada contractului este de 9 luni, respectiv de la 01.03.2014 la 30.11.2014, prețul a fost stabilit la 4 lei/km +TVA iar Prestatorul se obligă să asigure mijlocul de transport adecvat, a cărui capacitate să fie suficientă și în stare corespunzătoare conform comenzilor ferme ale beneficiarului.

În Anexele la contractul menționat se găsesc informații cu privire la rute, mijlocul de transport și nr. de înmatriculare al acestuia, persoana care efectuează transportul, cantități și tip de marfă.

Pe facturile în care sunt înscrise serviciile de transport, la rubrica „Date privind expediția” este înscrisă specificația „curier” iar potrivit contractului și anexelor prezentate, transporturile au fost efectuate cu mijloacele de transport cu numerele de înmatriculare B-46-XXX, respectiv B-36-XXX, având ca delegat pe dl CIA (care a fost angajat la SC CA SRL în perioada 19.05.2014-30.06.2014 ca și îngrijitor spații verzi).

Urmare a verificărilor efectuate, respectiv din analiza documentelor prezentate de SC X SRL, cu privire la mărfurile transportate în baza contractului menționat anterior (documente de achiziție a mărfurilor, „Situția vânzării pe clienți” care cuprinde tipuri de produse, cantități livrate, prețuri de vânzare și destinatarii mărfurilor, a facturilor de vânzare, jurnale de vânzări), s-au constatat următoarele:

– Pentru factura de vânzare nr. 22324/16.04.2014, emisă de X pentru clientul SC C SRL Slatina, în valoare de X49 lei (baza de impozitare), mărfurile înscrise coincid cu cele din „Situția vânzării pe clienți” referitor la denumire, cantități, preț de vânzare. Au fost verificate documentele de achiziție constatându-se că acestea au fost recepționate și înregistrate în gestiune în baza facturilor de la furnizori, o parte fiind furnizori intracomunitari (H Kft);

– În fișa de cont furnizor 401 „H” se regăsește înregistrată suma de X50,49 lei în data de 16.04.2014 care corespunde facturii externe nr. 14-01/0038 din 23.04.2014, în valoare de X51 euro, care cuprinde denumire, cantități și prețuri de mărfuri care se regăsesc în parte în anexele la contractul nr. 04/01.03.2014 încheiat cu PD și în „Situția vânzării pe clienți”. Conform CMR-ului atașat facturii externe emise de H Kft, locul de încărcare a mărfii este Budapesta Ungaria, locul de descărcare Slatina, România, destinatarul X SRL, la rubrica transportator fiind înscrisă SC Z SRL- Sălaj, CUI ROZ. Totodată, din fișa de cont pentru clientul C SRL Slatina rezultă că SC X SRL i-a livrat/facturat marfă doar în luna aprilie 2014;

–Referitor la tranzacțiile care au făcut obiectul contractului și al facturilor menționate mai sus, în urma verificărilor efectuate, inspectorii antifraudă au consemnat în Procesul verbal nr. 14180/21.11.2017, următoarele:

- autovehiculul cu numărul de înmatriculare B-46-XXX este un autoturism FIAT PANDA, aflat în proprietatea persoanei fizice IC (CNPX);
- IC este salariat al societății DGP SRL (CUIX) de la data de 01.10.2004, în funcția de tehnician mecanic;
- în anul 2014 acesta a înregistrat venituri din salarii și dividende;
- autovehiculul cu numărul de înmatriculare B-36-XXX este un autoturism VOLKSVAGEN TOUAREG, aflat în proprietatea societății DGP SRL;
- potrivit informațiilor disponibile în aplicația D394, societatea PD SRL nu a înregistrat achiziții de la societatea DGP SRL.

Date fiind neconcordanțele existente între documentele și explicațiile prezentate de administratorul societății organelor de control, precum și constatările inspectorilor antifraudă, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuiala în sumă de X52 lei a fost considerată nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

9) În perioada 01.01.2012- 10.07.2013 societatea X SRL a înregistrat achiziții de servicii de transport și servicii de publicitate în valoare totală de X53 lei, în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele **SC LT SRL**.

a) Referitor la serviciile de transport, pentru care a fost încheiat contractul de transport nr. 27/01.11.2011, inspectorii fiscali rețin următoarele:

Serviciile de transport au fost înregistrate în baza a patru facturi, după cum urmează:

- factura nr. 273/10.03.2012 în valoare de X54 lei (X55 lei baza impozabilă și TVA X56 lei) cu specificația „transport marfă- autotren nr. B-89-XXX conform contract nr. 27/01.11.2011”. Numele delegatului înscris pe factură este RG;
- factura nr. 454/31.08.2012 în valoare de X57 lei (X58,20 lei baza impozabilă și TVA X59 lei) cu specificația „Transport cereale X-Baia Mare tur/retur- autotren nr. B-89-XXX conform contract nr. 27/01.11.2011”. Numele delegatului înscris pe factură este RG;
- factura nr. 555/30.11.2012 în valoare de X60 lei (X61 lei baza impozabilă și TVA X62 lei) cu specificația „servicii transport conform contract nr. 27/01.11.2011”. Numele delegatului înscris pe factură este RG;
- factura nr. 595/29.03.2013 în valoare de X63 lei (X64 lei baza impozabilă și TVA X65 lei) cu specificația „conform contract nr. 1/01.02.2013”.

Echipa de control face referire la Procesul verbal nr. 12840/1/28.07.2017 încheiat de inspectorii din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 7 Y, în care, referitor la serviciile de transport înregistrate de SC X SRL ca fiind prestate de furnizorul SC LT SRL, au fost consemnate următoarele:

„Din informațiile înscrise în contact și în facturile emise de societatea LT SRL, rezultă că mărfurile au fost transportate cu autoutilitara/autotrenul având numărul de înmatriculare B-89-XXX. Conform informațiilor disponibile în bazele de date ale ANAF, aplicația Dispecer 3, în perioada 2008-2011 numărul de înmatriculare B-89-XXX a fost atribuit unui autoturism marca Daewoo, modelul Matiz, aflat în proprietatea Volksbank Leasing Romania, utilizator societatea B SRL (n.n. cu domiciliul fiscal în Covasna) iar de la data de 23.11.2011 numărul de înmatriculare B-89-XXX a fost radiat din circulație, fiind reatribuit doar în data de 08.06.2015 unui autovehicul marca Hyundai GB B5P11, aflându-se în proprietatea persoanei fizice IAM.”

Totodată, inspectorii antifraudă constată că SC LT SRL nu deținea mijloace de transport marfă și nici nu figurează în REVISAL cu salariați calificați pentru transportul mărfurilor. Conform aplicației „Tablou de bord” care coroborează informațiile din declarațiile 394, în perioada 2011-2012 societatea figurează cu achiziții neconfirmate de parteneri în proporție de 89%.

Date fiind neconcordanțele existente între documentele și explicațiile prezentate de

administratorul societății organelor de control precum și constatările inspectorilor antifraudă, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuiala în sumă de X66 lei a fost considerată nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

b) Referitor la serviciile de publicitate, inspectorii fiscali rețin următoarele:

Serviciile au fost înregistrate în baza facturilor:

- factura nr. 407/29.06.2012 în valoare de X67 lei (X68,45 lei baza impozabilă și X69,55 lei TVA) cu specificația: „Campanie media conform contract nr. 31/ 01.06.2012- Servicii publicitare anexa 1 din 4 iunie 2012”. Numele delegatului înscris pe factură este RG;
- factura nr. 452/31.08.2012 în valoare de X70,6 lei (X71 lei baza impozabilă și X72,6 lei TVA) cu specificația: „Campanie media conform contract nr. 31/ 01.06.2012- Servicii publicitare anexa 2 din 1 august 2012”. Numele delegatului înscris pe factură este RG;
- factura nr. 556/30.11.2012 în valoare de X73,64 lei (X74 lei baza impozabilă și X75,64 lei TVA) cu specificația: „Campanie media- Servicii publicitare conform contract nr. 31/01.06.2012”. Numele delegatului înscris pe factură este RG.

Facturile au fost emise în baza contractului nr. 31/01.06.2012 încheiat cu SC LT SRL, în calitate de „REGIE” și SC X SRL, în calitate de BENEFICIAR, în al cărui preambul sunt precizate următoarele:

“Având în vedere că REGIA a încheiat cu SC CME SRL un contract de regie privind vânzarea spațiului publicitar, REGIA va avea dreptul de a reprezenta interesele stațiilor în relațiile cu terți; având în vedere că beneficiarul este interesat în promovarea produselor și serviciilor sale, BENEFICIARUL este interesat în difuzarea spoturilor sale publicitare în cadrul rețelei de panouri din portofoliul REGIEI; întrucât părțile doresc să reglementeze pentru viitor un cadru general de desfășurare a raporturilor de colaborare pentru difuzarea la posturile radio ale regiei a spoturilor publicitare ale beneficiarului”.

Obiectul contractului îl reprezintă *„vânzarea de către REGIE a spațiului publicitar pe suport TV SCREEN în total de 15 panouri în următoarele zone din (...) București, detinute de SC CME SRL în vederea difuzării de spoturi publicitare aparținând beneficiarului, potrivit comenzilor și cu condiția ca spoturile să nu contravină politicii rețelei și legislației în vigoare în schimbul plății unei sume de bani, agreeată de Părți, în condițiile și la termenele convenite de PĂRȚI.”*

Conform clauzelor contractuale durata contractului este de la 01.06.2012 până la 01.06.2013, iar valoarea *„va fi dată de însumarea contravalorii serviciilor asigurate de Regie conform anexelor atașate la prezentul contract.”*

În Anexa zero la contractul mai sus menționat sunt stipulate condițiile tehnice de difuzare a materialului publicitar iar în Anexele 1, 2 și 3 sunt detaliile pentru fiecare din cele trei facturi referitoare la locații, frecvența, numărul de TV Screen pentru difuzarea spoturilor publicitare precum și prețurile pentru servicii.

Echipele de control face referire la Procesul verbal nr. 12840/1/28.07.2017 încheiat de inspectorii din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 7 Y, în care, referitor la serviciile de publicitate înregistrate de SC X SRL ca fiind prestate de furnizorul SC LT SRL, au fost consemnate următoarele:

„Cu privire la serviciile de publicitate facturate de societatea LT SRL, operatorul economic X SRL nu a prezentat fotografii, rapoarte de monitorizare sau alte dovezi privind desfășurarea serviciilor de publicitate în spațiile prevăzute în contractele mai sus menționate.

Din analiza informațiilor disponibile în bazele de date ale ANAF corelate cu datele din documentele prezentate de societatea X, rezultă următoarele:

- societatea CME SRL funcționează sub denumirea MSF SRL;
- conform declarațiilor informative D394 privind achizițiile/livrările de bunuri/servicii pe teritoriul național în intervalul 2011-2012 societatea LT SRL nu a declarat achiziții/livrări de bunuri/servicii de la /către societatea MSF SRL;
- în perioada analizată societatea MSF SRL nu a declarat achiziții de bunuri/prestări de servicii

de la/către societatea LT SRL;

- conform datelor declarate în D394, a înregistrărilor consemnate în registrul jurnal întocmit de societatea X SRL în perioada analizată și a extraselor de cont aparținând acestei societăți, rezultă că nu a existat o relație comercială directă între societatea X SRL și operatorul economic MSF SRL în perioada 2011-2012.(...)

Din suma totală de X76 lei încasată de societatea LT SRL de la operatorul economic X SRL, nu au fost efectuate plăți către societatea MSF SRL;”.

Coroborând datele înscrise în documentele prezentate cu lipsa documentelor/materialelor care să susțină prestarea în fapt a serviciilor de publicitate, cu explicațiile date de administratorul societății și cu constatările inspectorilor antifraudă referitoare la serviciile de publicitate facturate de SC LT SRL, organele de control au concluzionat că acestea nu sunt justificate și documentate, fapt pentru care suma de X77 lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2012, în conformitate cu dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

10) În perioada 10.04.2013 - 01.05.2016 societatea verificată a înregistrat achiziții de bunuri/servicii în valoare totală de 1.545.808 lei, de la **SC WV SRL** (fosta LMO SRL).

Din analiza operațiunile desfășurate între cele două societăți s-au constatat următoarele deficiențe:

- Între cele două societăți a fost încheiat contractul nr. 38/03.06.2013 al cărui obiect îl constituie închirierea unui spațiu de depozitare de 100 mp deponentului (X), pentru a-l utiliza spre păstrarea mărfurilor constând în semințe pentru gazon, predarea-primirea bunurilor urmând a se face pe bază de proces-verbal, semnat de ambele părți;
- Spațiul a fost subcontractat de societatea WV SRL (fosta LMO SRL), cu acordul proprietarului, respectiv societatea C SA. În contractul de închiriere nu au fost înscrise date de identificare cu privire la spațiul închiriat de societatea WV SRL către X SRL în ceea ce privește numărul Cărții Funciare în care este înscris imobilul respectiv, numărul CAD sau numărul TOPO;
- Prețul depozitării a fost stabilit la valoarea de X78,20 lei plus TVA lunar, pe toată durata contractului, respectiv în intervalul 03.06.2013 – 31.12.2013;
- În baza contractului de mai sus, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă 4 facturi în valoare totală de X79,76 lei (X80,10 lei baza impozabilă și X81 lei TVA).

Echipa de control face referire la Procesul verbal nr. 12840/1/28.07.2017 încheiat de inspectori din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 7 Y, în care, referitor la serviciile de închiriere și depozitare înregistrate de SC X SRL de la furnizorul SC WV SRL (fosta LMO), au fost consemnate următoarele:

„În urma răspunsului la adresa de solicitare nr. AFSB 5805/08.05.2017 reprezentanții societății C SA au transmis documente justificative și informații din care rezultă următoarele:

- referitor la societatea WV SRL, societatea C SA a fost contactată de FG, care, prezentându-se la sediul societății C SA, a solicitat închirierea unei hale de depozitare în suprafață de 50 mp, necesară demarării activității societății WV SRL fiind încheiat astfel contractul de închiriere nr. 567/01.04.2013 având ca obiect: A- spațiu de depozitare- în suprafață de 50 mp amplasat în clădirea identificată cadastral ca fiind C6;
- din analiza contractului nr. 567/01.04.2013 a rezultat că societatea WV SRL nu avea drept de subînchiriere a spațiului închiriat de la societatea C SA, conform clauzei contractuale stipulate la art. 6 Interdicția subînchirierii sau a cesiunii;
- chiria lunară a fost stabilită la prețul de 1 euro/mp/lună;
- în 15.04.2013, WV SRL a solicitat extinderea contractului de închiriere prin suplimentarea cu o suprafață de 500 mp de platformă betonată înțărcauită, în vederea depozitării în aer liber. Astfel, a fost încheiat actul adițional FN/15.04.2013 la contractul nr. 567/ 01.04.2013;

- în data de 16.04.2013 prin alt act aditional la contractul nr. 567/01.04.2013 a fost reziliat actul adițional din 15.04.2013, rămânând în vigoare și în folosința societății WV SRL (...) hala de depozitare în suprafață de 50 mp”.

Având în vedere cele prezentate mai sus, respectiv clauza stipulată la art. 6 din contractul de închiriere nr 567/01.04.2013 cu privire la utilizarea spațiului inchiriat de societatea WV SRL de la societatea C SA, (...) s-a constatat că în perioada 03.06.2013– 31.12.2013 SC WV SRL nu a deținut spațiul de depozitare în suprafață de 100 mp dat în chirie societății X SRL prin contractul nr. 38/03.06.2013 și mai mult, conform contractului 567/01.04.2013 încheiat între societățile WV SRL și C SA, societatea WV SRL nu avea dreptul de a subînchiria spațiul.

Din analiza informațiilor existente în baza de date ANAF, s-a constatat că nici societatea X SRL și nici SC WV SRL nu figurează cu punct de lucru înregistrat la vreo adresă din incinta C SA.

Coroborând datele înscrise în documentele prezentate, cu explicațiile date de administratorul societății și cu constatările inspectorilor antifraudă referitoare la serviciile de închiriere care au făcut obiectul contractului nr. 38/03.06.2013, facturate de SC WV SRL, s-a concluzionat că acestea nu sunt justificate și documentate, fapt pentru care suma de X80 lei, a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit pentru anul 2013, în conformitate cu dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Urmare a inspecției, nu s-a acordat drept de deducere nici pentru TVA în sumă de X81 lei aferentă serviciilor de închiriere.

Totodată, organele de control au constatat că în anul 2016 SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă 4 facturi având la furnizor datele SC WV SRL, în valoare totală de X82 lei, pentru care a fost dedusă TVA în suma X83 lei, și pentru care s-a prezentat contractul nr. W01/02.01.2016 al cărui obiect îl constituie închirierea unui spațiu de 500 mp în vederea depozitării mărfurilor aparținând SC X SRL.

Întrucât X SRL nu a prezentat notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 227/ 2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit că societatea nu are dreptul de a deduce TVA în sumă de X83 lei aferentă serviciilor de închiriere imobil.

11) În perioada 01.05.2013- 28.11.2014 X SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de servicii de publicitate (campanii media outdoor) în baza unui număr de 17 facturi, în valoare totală de X84,27 lei, furnizorul înscris pe facturi fiind **SC UI SRL**.

Societatea a prezentat la control următoarele contracte încheiate cu acest furnizor:

a) Contractul nr. 26/01.05.2013, în care societatea UI SRL are calitatea de Regie și X SRL are calitatea de beneficiar.

Obiectul contractului constă în vânzarea de către Regie a spațiului publicitar pe suport TV Screen în total de 11 panouri în următoarele zone: 1 Unirea Splai, 2 Unirea-lângă McDonalds (...), deținute de SC CME, în vederea difuzării de spoturi publicitare aparținând beneficiarului (...). În Anexa zero la contract sunt prezentate condițiile generale și tehnice de difuzare a publicității fiind precizat că materialul publicitar va fi transmis de către beneficiar pe suport CD și în cazul în care acesta nu ar fi corespunzător din punct de vedere tehnic și artistic, materialul publicitar va fi realizat de Regie, contra cost, cu acordul beneficiarului. În Anexa 1 sunt enumerate locațiile unde se prezintă spoturile publicitare, frecvența de redare, perioada de 31 zile, prețul de X85,14 lei (inclusiv TVA), cu mențiunea că plata se va efectua în 9 tranșe egale.

În baza acestui contract SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă un număr de 9 facturi, emise în perioada 02.05.2013-31.05.2013 în valoare totală de X85,14 lei.

b) Contractul nr. 01/03.01.2014, în care societatea UI SRL are calitatea de Regie și X SRL are calitatea de beneficiar.

Obiectul contractului constă în vânzarea de către Regie a spațiului publicitar pe suport

TV Screen în total de 15 panouri, în diferite zone din București, deținute de SC CME SRL, în vederea difuzării de spoturi publicitare aparținând beneficiarului. În Anexa 1 sunt prezentate locațiile unde se prezintă spoturile publicitare, frecvența de redare, perioada de 30 zile, prețul de X86,57 lei.

În baza acestui contract au fost înregistrate în evidența SC X SRL un număr de 4 facturi, emise în perioada 30.04.2014-30.09.2014, în valoare totală de X87,13 lei (inclusiv TVA).

c) Contractul nr. UK01/01.12.2014, încheiat între societatea UI SRL în calitate de Prestator și X SRL în calitate de Beneficiar.

Obiectul contractului constă în preluarea de către Prestator a unor materiale de publicitate de la Beneficiar în vederea difuzării acestora în presa centrală, presa locală, radio și televiziune pe teritoriul României. În baza acestui contract SC X SRL a înregistrat factura nr. 101/31.12.2014 în valoare totală de X88 lei reprezentând „avans conform specificații contractuale”, factură stornată în 09.01.2015 cu factura 102. Obiectul acestui contract nu s-a concretizat.

În Procesul verbal nr. 12840/1/28.07.2017 încheiat de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 7 Y, cu privire la SC UI SRL sunt consemnate următoarele:

- conform declarațiilor informative D394 privind achizițiile/livrările de bunuri/servicii pe teritoriul național, stocate în bazele de date ale ANAF, în intervalul 2013-2015 societatea X SRL a declarat achiziții de bunuri/servicii de la societatea UI SRL, în sumă totală de X89 lei (X90 lei baza impozabilă și X91 lei TVA), iar SC UI SRL a declarat livrări de bunuri/ prestări de servicii către societatea X SRL în sumă totală de X92 lei (X93 lei baza impozabilă și X94 lei TVA).

- din informațiile disponibile în aplicația INFOPC se reține că SC UI SRL are ca obiectul principal de activitate declarat CAEN 7311 „Activități ale agenților de publicitate”, în perioada 03.10.2012 - 02.02.2016 asociat a fost dl ȘF, din data de 07.06.2016 societatea se află în procedura de faliment și CII ȘN deține calitatea de lichidator judiciar din data de 07.07.2016. Societatea a fost radiată în baza art. 174 din Legea 85/2014 la data de 14.03.2017, fiind închisă procedura insolvenței.

- conform raportului Revisal, societatea a figurat cu un număr de 4 salariați cu funcția de agent de vânzări, asistent manager, director vânzări;

- achizițiile declarate în perioada 2012-2015 nu au fost confirmate de parteneri în proporție de 95%, iar prin decontul de TVA societatea și-a exercitat dreptul de deducere aferent acestor achiziții, conform ultimului decont societatea având TVA de recuperat în valoare de X95 lei;

- dl ȘF a fost asociat și administrator la societatea LT SRL în intervalul aprilie 2011-decembrie 2012, și figurează ca salariat la SC LT SRL în perioada 06.09.2012 -14.01.2013, SC UI SRL în perioada 30.01.2013- 22.11.2013, SC TBS SRL în perioada ianuarie 2013- aprilie 2016;

- inspectorii DRAF București au transmis adrese de solicitare informații către 9 operatori economici indicați ca furnizori de către SC UI SRL în declarația D394 iar 6 dintre aceștia au negat existența unor relații economice cu SC UI SRL (RI IMPEX SRL, V SA, E SRL, AD EXPERT SRL, A TECHNOLOGIES SRL) iar 3 societăți au desfășurat tranzacții cu societatea UI SRL, care nu au nicio legătură cu prestările de servicii de publicitate facturate către beneficiarul X SRL;

- Societatea MSF SRL, care, potrivit clauzelor stipulate în contractele menționate mai sus ar fi deținut spațiile cu panourile TV screen pe care se presupune că s-au derulat campaniile publicitare înscrise în facturile emise de societatea UI SRL, nu a declarat livrări/prestări către societatea UI SRL.

Coroborând datele înscrise în documentele prezentate, cu explicațiile date de administratorul societății și cu constatările inspectorilor antifraudă referitoare la serviciile de publicitate facturate de UI SRL, s-a concluzionat că acestea nu sunt justificate și documentate, fapt pentru care suma de X96 lei, a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul

impozitului pe profit, în conformitate cu dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

12) În perioada 01.01.2014 – 31.12.2014 X SRL a înregistrat în evidența contabilă un număr de 5 facturi, în valoare totală de X97 lei, reprezentând achiziții de bunuri și servicii de la societatea **TBS SRL**, după cum urmează:

a) prestări servicii constând în studii de piață conform contractului nr. 44/01.11.2013 încheiat între părți, al cărui obiect îl reprezintă „identificarea posibilităților de extindere a activității pe teritoriul Bulgariei pe segmentele: plante ornamentale, flori și seminte de gazon”. În baza acestui contract, societatea X SRL a înregistrat în evidențele contabile factura nr. 513/03.02.2014, în sumă totală de X98 lei (X99 lei baza impozabilă și X100 lei TVA), serviciile fiind evidențiate în contul 623.2- *Cheltuieli cu reclama*.

b) prestări servicii constând în studii de piață conform contractului nr. 11/15.04.2014 încheiat între părți, al cărui obiect îl reprezintă realizarea unui studiu de piață cu denumirea „Lucerna- Studiul piețelor din Italia și Franța”. În baza acestui contract societatea X SRL a înregistrat factura nr. 585/23.05.2014 în sumă totală de X101 lei (X102 lei baza impozabilă și X103 lei TVA), serviciile fiind evidențiate în contul 623.2- *Cheltuieli cu reclama*.

Organele de control precizează că în Procesul verbal nr. 12840/1/28.07.2017 încheiat de inspectorii antifraudă din cadrul DRAF 7 Y, referitor la achiziția serviciilor privind studiile de piață de la SC TBS SRL, se fac următoarele mențiuni:

- X SRL a prezentat studiul de piață la care se face referire în contractul nr. 44/01.11.2013, document semnat de LB, în calitate de consultant și PM, în calitate de administrator;

- conform datelor din Revisal și a Declarațiilor 112 depuse la organul fiscal de către TBS SRL, LB nu figurează ca angajat al SC TBS SRL;

- PM a fost administrator și asociat unic al TBS SRL în perioada 02.10.2012-15.06.2016, dată de la care societatea se află în procedura falimentului;

- studiul de piață conține o descriere sumară a caracteristicilor pieței florale din Bulgaria, a performanțelor economice ale pieței din Bulgaria aferent perioadei 2008-2012, cele mai frecvente materiale de plantare și soiuri de plante, principalele societăți care comercializează plante ornamentale de interior/exterior sau produc material de plantare/floricultură;

- a fost prezentat studiul de piață care face obiectul contractului nr. 11 din 15.04.2014, document semnat de LB, în calitate de consultant. Acesta cuprinde aspecte generale cu caracteristici botanice, semănatul, date statistice privind cultivarea lucernei la nivel mondial și al Uniunii Europene. Referitor la piețele din Italia și Franța sunt prezentate informații generale cu privire la zonele de cultivare a lucernei, statistici, producători și distribuitori de lucernă;

- studiile de piață prezentate nu conțin concluzii, recomandări, analize, cote de piață, potențialul de absorbție al pieței, profilul clienților sau întocmirea de documentații de specialitate, fiind prezentate doar date cu caracter general, și sunt semnate de persoane care nu au avut calitate de angajați ai SC TBS SRL;

- în nota explicativă data de dl. PM în data de 07.02.2017, acesta a menționat că „nu știe nimic referitor la persoana LB”, care a semnat în calitate de consultant împreună cu PM studiul de piață referitor la contractul 44/01.11.2013, afirmând că nu cunoaște persoanele care s-au ocupat de studiul de piață;

- obiectul principal de activitate al SC TBS SRL, conform cod CAEN 4120 este „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale” și nu deține specialiști care să elaboreze documentația aferentă studiilor de piață și nici nu au fost identificate colaborări cu alte persoane/societăți specializate;

- furnizorii cuprinși de SC TBS SRL în declarațiile tip D394 nu au recunoscut tranzacțiile declarate de această societate;

- administratorul societății nu a dat curs invitațiilor transmise de inspectorii fiscali și nu a

pus la dispoziția organelor de control documentele și informațiile solicitate.

Având în vedere cele mai sus prezentate, inspectorii antifraudă au concluzionat că serviciile de studiu al pieței descrise mai sus, nu au fost prestate de societatea TBS SRL, în fapt fiind creat un circuit scriptic cu scopul obținerii de avantaje fiscale, constând în cheltuieli și TVA deductibile, de către SC X SRL.

c) Totodată, organele de control au constatat că X SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr. 636/31.10.2014 reprezentând „avans servicii proiectare” în sumă de X104 lei (baza impozabilă) cu X105 lei TVA, aceasta fiind înregistrată în contul 231- „*Imobilizări corporale în curs de execuție*”, și regăsindu-se în soldul acestui cont la 31.12.2017.

Pentru justificarea acestei operațiuni, societatea a prezentat contractul nr. 24/01.10.2014 care a avut ca obiect: întocmirea documentației de specialitate pentru realizarea obiectivului „imobil de locuințe colective” și documentația PUD aferentă terenului cu suprafața măsurată de 271 mp, situat în București, str. Delea Veche, nr. 27, sector 2. La acest punct din contract sunt prezentate detaliat tipuri de proiecte, avize, autorizații și asistența tehnică aferente realizării imobilului.

Organele de control precizează că în Procesul verbal nr. 12840/1/28.07.2017 încheiat de inspectorii din cadrul DRAF 7 Y la SC X SRL, referitor la acest contract, se menționează că la solicitarea organelor de control a fost prezentată documentația care a stat la baza emiterii facturii nr. 636/31.10.2014, respectiv:

- acordul notarial al vecinilor pentru amplasare pe limita de proprietate/supraînălțare calcan;
- avize eliberate de societățile furnizoare de utilități publice (apă, canalizare, energie electrică, gaz, etc.), cu mențiunea că solicitările au fost întocmite de către RG- Angela, în calitate de beneficiar persoană fizică, aceasta achitând și facturile aferente eliberării avizelor respective;
- certificatele de urbanism, documentația PUD, raport de expertiză tehnică, planuri și ilustrări de arhitectură.

Din analiza acestora a rezultat faptul că s-a obținut un prim Certificat de urbanism sub nr. 1383/71D în data de 08.10.2014 pentru imobilul compus din teren în suprafață de 295 mp, proprietate a d-nei RG Angela și ulterior Certificatul de urbanism nr. 141/6/D din 06.02.2015 în care se precizează că imobilul se află în proprietatea SC X SRL, aceasta devenind proprietar în baza contractului de vânzare- cumpărare nr. 5090/03.12.2014.

Inspectorii antifraudă sesizează că în conformitate cu PUZ sector 2 București, subzona M2a, suprafața minimă a parcelei construibile este de 300 mp și că potrivit planului urbanistic de detaliu prezentat și declarațiilor administratorului cu privire la documentația prezentată au rezultat o serie de neconcordanțe referitoare la persoanele care au întocmit proiectele și planurile pentru realizarea imobilului înscrise în acestea, cât și detalii tehnice nerealizabile.

Investiția nu s-a realizat întrucât terenul a fost înstrăinat în baza contractului de vânzare autentificat sub nr. 662/12.12.2016, transferul dreptului de proprietate făcându-se către PRE SRL.

Concluzia inspectorilor antifraudă a fost că: *„avansul pentru serviciile de proiectare înregistrat în evidența contabilă de X SRL, având ca furnizor societatea TBS SRL, a fost achitat în baza unor documente care nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, care nu reflectă operațiuni economice reale”*.

La solicitarea echipei de inspecție fiscală, petenta a afirmat că *„Terenul s-a vândut iar serviciile obținute prin proiect au fost incluse în contractual de vânzare după cum se menționează la punctul 6.1.2 litera x, punctul 6.2.8, și punctul 6.2.9 din contractul 662/12/12/2016 de vânzare- cumpărare.”*

Referitor la această afirmație, organele de control precizează că din Procesul verbal de predare–primire prezentat la punctul de vedere nu rezultă cele susținute de către reprezentantul X, respectiv în Procesul verbal de predare-primire din data de 12.12.2016 atașat punctului de vedere, se menționează printre documentele predate de către X SRL către SC PRE SRL, la punctul 30 și „Proiectul conform căruia X SRL urma să edifice construcția, proiect

care nu face obiectul vânzării/cesionării", constatându-se astfel că avansul achitat către TBS SRL de SC X SRL nu s-a materializat în realizarea de venituri impozabile pentru aceasta, fapt pentru care TVA în sumă de X105 lei înscrisă în factura de avans a fost respinsă la deducere.

Având în vedere datele înscrise în documentele prezentate, coroborat cu lipsa documentelor/materialelor care să susțină fără echivoc, prestarea în fapt a serviciilor reprezentând studii de piață, cu explicațiile date de administratorul societății și cu constatările inspectorilor antifraudă referitoare la serviciile facturate de SC TBS SRL, organele de control au constatat că acestea nu sunt justificate și documentate iar cheltuiala în sumă de X106 lei este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, fiind incidente dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a inspecției fiscale, aferent achizițiilor de la societățile CA SRL, PD SRL, LT SRL, WV SRL, UI SRL și TBS SRL, organele de control au respins la deducere **TVA** în sumă totală de **X3 lei** (X45 lei+ X48 lei+ X65 lei+ X107 lei+ X108 lei+ X109 lei).

Organele de control precizează că la SC X SRL au fost efectuate verificări de către Direcția Regională Antifraudă Fiscală nr. 7 Y, la finalizarea cărora s-au întocmit Procesele verbale nr. 12840/1/ 28.07.2017 și nr. 14180/21.11.2017 având ca obiect perioada 2011-2017.

Controalele inopinate au vizat verificarea modalității de desfășurare a tranzacțiilor comerciale dintre societățile SC LT SRL, SC WV SRL, SC UI SRL, SC TBS SRL, SC CA SRL, SC PD SRL și SC X SRL.

În urma verificărilor efectuate, inspectorii antifraudă au constatat înregistrarea în evidența fiscală a unor operațiuni care în fapt nu au scop economic, în baza unor documente care nu reflectă operațiuni patrimoniale reale justificabile, neputând fi considerate documente justificative de înregistrare în evidența financiar-contabilă. S-a concluzionat că scopul operațiunilor a fost de a se diminua obligațiile fiscale de plată la bugetul de stat, cu consecința creării de avantaje financiare pentru societățile din circuitul fictiv.

Prin adresa nr. 183/14.01.2019 echipa de inspecție fiscală a solicitat de la Direcția Regională Antifraudă Fiscală nr. 7 Y informații referitoare la eventuale sesizări adresate organelor de cercetare penală. Prin adresa nr. 3642/18.02.2019, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 1012/19.02.2019, inspectorii antifraudă au comunicat faptul că aspectele concretizate în Procesele verbale nr. 12840/1/28.07.2017 și nr. 14180/21.11.2017 au fost valorificate în cuprinsul unui act de sesizare, înaintat organelor de urmărire competente.

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

A. Aspecte de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit în sarcina SC X SRL obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit aferent anului 2012, în condițiile în care aceasta invocă faptul că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili impozite și taxe pentru anul 2012 este prescris.

În fapt, organele de control au efectuat în perioada 18.05.2018-18.02.2019 o inspecție fiscală parțială la SC X SRL, verificare care a cuprins perioada 01.01.2012-31.12.2017 pentru impozitul pe profit și 01.12.2012-31.12.2017 pentru TVA. Inspecția a fost demarată la data de 18.05.2018, fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 28.

În susținerea contestației, petenta invocă **împlinirea termenului de prescripție** în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit ca suplimentar de plată pentru anul 2012, în sumă de X110 lei.

Petenta invocă prevederile art. 110 alin. (1) și ale art. 347 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și prevederile art. 91 alin. (1) și ale art. 23 alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare în anii 2012 și 2013 și consideră că, având în vedere faptul că inspecția fiscală a început la data de 18.05.2018, dreptul organului de control de a stabili obligații fiscale pentru anul 2012 era prescris.

În drept, prevederile art. 347 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data efectuării controlului, statuează că:

„art. 347 Dispoziții privind termenele

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”

În speță, pentru impozitul pe profit aferent anului 2012 termenul de prescripție a început să curgă conform OG 92/2003/R privind Codul fiscal (în vigoare până la 31.12.2015), astfel că, în conformitate cu prevederile art. 347 din Legea 207/2015 antecitat, termenele se calculează după normele în vigoare la data când au început să curgă, în speță conform art. 91 din OG 92/2003/R, care prevede că:

„art. 91 - Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut **creanța fiscală** potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

În speță, sunt incidente și prevederile art. 23 din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) **Dacă legea nu prevede altfel**, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

coroborat cu ale art. 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 35 Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”

Se reține deci că prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.

În concret, având în vedere prevederile coroborate ale art. 86 și art. 87 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„art. 86 Decizia de impunere

(4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 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.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere.

Art. 87 Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

se reține că, în cazul impozitului pe profit, baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul are obligația să o determine și să o declare prin declarația anuală de impozit pe profit.

În speță se mai reține că potrivit prevederilor art. 22 și 23 din OG 92/2003/R:

„art. 22 **Obligațiile fiscale**

Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

art. 23 - **Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale**

(1) **Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.**

(2) **Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.**

Se constată deci că, în conformitate cu aceste prevederi ale Codului de procedură, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în același moment, moment de la care se naște și dreptul organului fiscal de a stabili obligația fiscală datorată, iar obligația fiscală cuprinde obligația de a înregistra, calcula, plăti, declara și orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale. **Expresia „dacă legea nu prevede altfel” are o importanță majoră pentru stabilirea dreptului de creanță, pentru că în drept, prin legea fiscală au fost stabilite termene până la care persoana impozabilă trebuie să își îndeplinească obligațiile fiscale, abia după împlinirea acestora organul fiscal fiind îndreptățit să solicite stingerea obligației.**

O interpretare contrară ar presupune că organul fiscal are dreptul să solicite, spre exemplu, plata taxei colectate la data emiterii facturii, sau a impozitului pe profit la data înregistrării venitului, înainte de finalizarea perioadei fiscale de raportare și de expirarea termenului de declarare, fapt care ar duce la încălcarea prevederilor legale în vigoare.

Se reține că, venind în întâmpinarea nevoilor persoanelor impozabile, care după finalizarea perioadei fiscale, fie că este ea luna, trimestrul sau anul, au nevoie de timp ca să determine impozitele, taxele, contribuțiile și celelalte sume datorate bugetului general consolidat, statul a oferit acestora o perioadă „de grație”, care spre exemplu în cazul TVA este de 25 de zile de la finalizarea perioadei fiscale (art. 156² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal), iar în cazul impozitului pe profit este până la 25 martie inclusiv a anului următor celui pentru care trebuie determinat declarat și achitat impozitul (art. 35 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal), acestea fiind termenele la care, în drept, se naște dreptul de creanță fiscală și dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

În concluzie, orice altă interpretare a prevederilor art. 23 și 91 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură, fără a fi coroborate cu termenele stabilite de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, este profund eronată.

Se reține că, în acest sens s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală, care prin Decizia nr. 7/2011 a stabilit următoarele: „În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 91 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului „101”.

Rezultă, așadar, că în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2012, pentru care declarația anuală privind impozitul pe profit trebuia depusă până la data de 25 martie 2013, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2014 și se împlinește la data de 31 decembrie 2018.

Totodată, se reține că legiuitorul a prevăzut că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere, aspect prevăzut la art. 111 alin. (2) lit. b) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„art. 111 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se suspendă:

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale, în condițiile respectării duratei legale de efectuare a acestora;”

Date fiind prevederile legale antecitate, având în vedere faptul că inspecția fiscală a început la data de 18.05.2018, rezultă că obligațiile fiscale reprezentând impozitul pe profit stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-X/25.02.2019, emisă la finalizarea inspecției fiscale, sunt în cadrul termenului legal de prescripție.

Drept urmare, susținerea S.C. X S.R.L. cu privire la faptul că organul de inspecție fiscală nu mai are dreptul de a stabili impozit pe profit pentru anul 2012, se constată neîntemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Contestatoarea confundă, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic). Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să-și îndeplinească obligațiile, să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent, în măsura în care impozitul se determină prin autoimpunere. Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente.

Față de cele anterior prezentate, rezultă că excepția prescripției invocată de petentă este nefondată și se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

B. Pe fond

III.1. Referitor la cheltuielile în sumă de X111, pentru care a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de X112 lei

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

Cauza supusă soluționării este dacă societatea avea drept de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea în sumă de X111 lei, reprezentând diferență pozitivă de amortizare înregistrată de societate în baza raportului de evaluare prin care a fost majorată valoarea netă a imobilului, în condițiile în care nu a inclus această sumă în categoria elementelor similare veniturilor.

În fapt, din analiza bilanțelor de verificare și a registrului de imobilizări organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL deține în patrimoniu clădiri, a căror valoare de inventar a fost reevaluată.

Astfel, în baza raportului de reevaluare a construcției situate în localitatea X, Calea X nr. 73 Z, aflată în patrimoniul SC X SRL, întocmit la data de 02.12.2013 de către expertul autorizat ing. RE, a fost stabilită noua valoare a imobilului la nivelul valorii de piață de X6 lei.

Creșterea valorii nete a imobilului cu suma de X7 lei, a fost evidențiată în documentele financiar contabile pe seama contului 105- *Diferențe din reevaluare*. După reevaluare societatea a înregistrat o diferență pozitivă de amortizare de X8 lei (X9 lei amortizarea lunară după reevaluare- X10 lei amortizarea lunară înainte de reevaluare).

Întrucât societatea nu respectat prevederile art. 22 alin. (5¹) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificări și completări ulterioare, respectiv nu a inclus în categoria elementelor similare veniturilor diferența pozitivă de amortizare, echipa de inspecție fiscală a procedat la reîntregirea profitului impozabil aferent anilor 2014-2017 cu suma de X11 lei/an (X8 lei x 12 luni), stabilind impozit pe profit suplimentar în sumă de X12 lei pentru fiecare an din această perioadă.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) și ale art. 22 alin. (5) și (5¹) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră:

Legea 571/2003

„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.

art. 22 Provizioane și rezerve

(5) Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv. Prevederile prezentului alineat nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, reglementările acestui articol aplicându-se în continuare aceluși provizion sau rezervă.

(5¹) Prin excepție de la prevederile alin. (5), rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe, după caz.

Hg 44/2004

„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.

Exemple de elemente similare veniturilor:

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriiilor în valută, înregistrate în evidența contabilă în rezultatul reportat, ca urmare a retratării sau transpunerii;
- **rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, potrivit prevederilor art. 22 alin. (5) și alin. (5¹) din Codul fiscal.”**

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, rezultatul fiscal se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, legiuitorul a statuat că la stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare, iar prin norme s-a exemplificat că rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe sunt elemente similare veniturilor.

Se reține că referitor la rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale legiuitorul a stabilit la art. 22 alin. (5¹) că se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale.

De la 01.01.2016 în speță sunt aplicabile prevederile Legii 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 19 alin. (1) și 25 alin. (5) și (6) coroborat cu pct. 5 din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conform cărora:

Legea 227/2015

„art. 19 Reguli generale

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

art. 26 Provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve

(5) *Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă, inclusiv rezerva legală, se include în rezultatul fiscal, ca venituri impozabile sau elemente similare veniturilor, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării sub orice formă, fuziunii contribuabilului sau oricărui altui motiv. Prevederile prezentului alineat nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, sub orice formă, reglementările acestui articol aplicându-se în continuare acelu provizion sau rezervă.*

(6) *Prin excepție de la prevederile alin. (5), rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, **care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe, după caz.”***

HG 1/2016

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

(2) *Exemple de elemente similare veniturilor:*

b) rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe și a imobilizărilor necorporale, potrivit prevederilor art. 26 alin. (6) și (7) din Codul fiscal;

În speță se reține că, contrar susținerii petentei că „nu am constituit rezerve sau comisioane prin raportare la mijlocul fix (sediul subscrisei)”, organele de control au constatat că suma de X7 lei, reprezentând creșterea valorii nete a imobilului, a fost evidențiată în documentele financiar contabile prin nota contabilă:

212.1 Clădire sediu X=105 Diferențe din reevaluare,

iar referitor la contul 105 se reține că este un cont de rezerve din reevaluare. Astfel, conform dispozițiilor punctului 246 alin. (1) din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, sunt reflectate în debitul sau creditul contului “105 Rezerve din reevaluare”, după caz:

„8.9.2. Rezerve din reevaluare

246. - (1) Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile prezentelor reglementări, trebuie reflectat în debitul sau creditul contului 105 "Rezerve din reevaluare", după caz, cu respectarea prevederilor privind reevaluarea imobilizărilor corporale din prezentele reglementări.”

Se reține totuși că nu acest aspect, al înregistrării creșterii valorii nete a imobilului în contul de rezerve, a determinat încadrarea de către echipa de control a diferenței de amortizare la cheltuieli nedeductibile și nici aspectul că societatea ar fi dedus provizionul sau rezerva, în speță, fiind vorba despre rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, care au fost deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale și pe care, în conformitate cu prevederile legale antecitate, societatea avea obligația de a le impozita concomitent cu deducerea amortizării fiscale, prin considerarea acestora ca fiind elemente similare veniturilor.

Aspectul sesizat de petentă că „reevaluarea a generat o valoare mărită a bunului (...) așa fiind, rezerva ori provizionul dedus nu s-a micșorat ori anulat ci ar fi crescut” nu influențează tratamentul fiscal al amortizării aferente creșterea valorii nete a imobilului, prevederile legale fiind clare în speță, și statuând că societatea are obligația ca să impoziteze rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe concomitent cu deducerea amortizării fiscale.

Se constată astfel că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la impozitarea sumei de X111 lei, în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (5¹) din Codul Fiscal, fiind determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de X112 lei (X111 lei x 16%).

Astfel, având în vedere faptul că în perioada 2014-2017 societatea a dedus lunar amortizare în sumă de X8 lei (X9 lei amortizarea lunară după reevaluare- X10 lei amortizarea lunară înainte de reevaluare), aferentă diferenței pozitive din reevaluarea mijlocului fix sediu socia, dar nu a înregistrat venituri în contrapartidă, în temeiul prevederilor legale incidente în speță, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia “Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat,”
urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru cheltuielile respinse la deducere în sumă de X111 (X8 lei/lună x12 luni x 4 ani) și pentru impozitul pe profit în sumă de X112 lei, stabilit suplimentar aferent acestora.

III.2. Referitor la cheltuielile în sumă de X4 și la cheltuielile în sumă de X15 lei aferente anului 2015, pentru care a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de

X113 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea avea drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de X114 lei, în condițiile în care în susținerea contestației, nu prezintă motivații în fapt și în drept și nici documente justificative din care să rezulte deductibilitatea fiscală a acestor cheltuieli, limitându-se să afirme că „nu am identificat asemenea neconformități contabile”.

În fapt, organele de control au constatat că în declarația 101 privind impozitul pe profit depusă la organul de administrare aferen anulului 2015 societatea a înregistrat la rândul 17 „Provizioane fiscale, din care:” suma de X4 lei, sumă cu care a fost diminuată baza de impunere pentru calculul impozitului pe profit aferentă acestui an. Organele de control nu au identificat această sumă în evidența contabilă prezentată de societate, drept pentru care, în conformitate cu prevederile art. 19 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a reîntregit profitul impozabil aferent anulului 2015 cu suma de X4 lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de X13 lei.

Totodată, organele de control au constatat că în aceeași declarație 101 privind impozitul pe profit, societatea a înregistrat la rândul 36 “Alte cheltuieli nedeductibile” suma de X5 lei, dar conform bilanței de verificare întocmită la 31.12.2015, în rulajul contului 658-Alte cheltuieli de exploatare societatea înregistrează suma de X14 lei, în analitice distincte.

Din verificarea cheltuielilor evidențiate în analiticele acestui cont s-a constatat că societatea a dedus fără drept, cu consecința diminuării bazei de impunere a impozitului pe profit aferentă anulului 2015, suma de X15 lei (X14-X5 lei), fiind încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. b), c), p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în conformitate cu prevederile art. 19 din același act normativ, au majorat baza impozabilă aferentă anulului 2015 cu această sumă, stabilind un impozit pe profit suplimentar de X24 lei.

Din documentele la dosar organul de soluționare reține următoarele:

a) Referitor la suma de X4 lei

În baza dispozițiilor art. 113, alin. (2), lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin nota explicativă înregistrată la agentul economic sub nr. 77 din 05.06.2018, echipa de inspecție fiscală, a solicitat explicații referitor la suma de X4 lei cu care a fost diminuată baza de impunere a impozitului pe profit pentru anul 2015.

În răspunsul transmis în data de 11.06.2018 administratorul societății recunoaște că suma nu se regăsește între cheltuielile societății, precizând că “La momentul stabilirii calculului impozitului pe profit, în contabilitate ar fi trebuit înregistrată pe cheltuieli suma de X4 lei. Acest lucru se va efectua în prezent cu afectarea contului 117.”

În drept, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„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.”, ori societatea nu a înregistrat aceste cheltuieli în sumă de X4 lei în evidența sa financiar contabilă, astfel că inspectorii fiscali nu au putut verifica realitatea acesteia și dacă este deductibilă în conformitate cu normele legale în vigoare.

b) Referitor la suma de X15 lei, organele de control sesizează că este compusă din:

- **suma de X16 lei** înregistrată în cont 658.1- *Despăgubiri, amenzi, penalități*, reprezentând în principal cheltuieli cu amenzi de circulație, majorări întârziere TVA, care sunt nedeductibile

fiscal în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care statuează că:

„art. 21 Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale;”

- **suma de X17 lei** înregistrată în contul 658.2- *Donații și sponsorizări*, care reprezintă cheltuială cu sponsorizarea acordată Parohiei T și care este nedeductibilă fiscal în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. p) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care statuează că:

„art. 21 Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; (...)”

- **suma de X18 lei** înregistrată în contul 6588.3- *Alte cheltuieli de exploatare- marfă degradată*, reprezintă contravaloare marfă degradată conform Procesului verbal din iunie 2015 și care este cheltuială nedeductibilă fiscal în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care statuează că:

„art. 21 Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;”

- **suma de X19 lei** înregistrată în contul 6588.4- *Alte cheltuieli de exploatare- cost marfă nedeductibilă*, care reprezintă produse lipsă recepție/vânzare și care este cheltuială nedeductibilă fiscal în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, antecitate;

- **suma de X20 lei** înregistrată în contul 6588.5- *Alte cheltuieli de exploatare- lipsă marfă recepție*, care reprezintă TVA aferentă mărfurilor lipsă din gestiune la data recepției și care este cheltuială nedeductibilă fiscal în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, antecitate;

- **suma de X21 lei** înregistrată în contul 6588.6- *Alte cheltuieli de exploatare- cheltuieli nedeductibile fiscal*, care reprezintă conform explicațiilor înscrise pe fișa contului „diferență cont 371- iulie”, “amortizări mijloace fixe”, “corecție cf. urmărirea facturi”, calculată ca diferență între soldul total al acestui analitic, de X22 lei și suma de X23 lei înscrisă la rând 36 în D101 și care a majorat baza impozabilă la calculul impozitului pe profit, pentru care nu au fost prezentate documente sau explicații și care este nedeductibilă fiscal în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispun că:

„art. 21 Cheltuieli

(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;”

Prin contestația formulată, referitor la suma de X4 lei și la suma de X5 lei (pct. 2 și 3 din Decizia de impunere referitor la impozitul pe profit), petenta nu prezintă motivații în fapt și în

drept și nici documente justificative din care să rezulte deductibilitatea fiscală a acestor cheltuieli, limitându-se să afirme că „nu am identificat, până la acest moment, asemenea neconformități contabile, motiv pentru care apreciem că constatările organelor de inspecție fiscală ca fiind neîntemeiate”. Societatea consideră în mod eronat că suma de X5 lei a fost respinsă la deducere de către organele de control, în fapt, așa cum am arătat anterior, doar suma de X15 lei făcând obiectul constatărilor acestora.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 270 alin. (1) și art. ale 276 alin. (1) și (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 269 Forma și conținutul contestației

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

art. 270 Termenul de depunere a contestației

(1) *Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.*

art. 276 Soluționarea contestației

(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.*

(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.

coroborate cu prevederile punctelor 2.5, 2.6 și 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

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”.

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că în contestație petentul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și motivele de drept și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

În acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, unde se reține că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată*”.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 249 Sarcina probei

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

art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

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

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

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

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

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

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

În speță, prin contestația formulată, petenta nu prezintă motivații în fapt și în drept și nici documente justificative din care să rezulte deductibilitatea fiscală cheltuielilor în sumă de X4 lei și în sumă de X15 lei, limitându-se să afirme că „*nu am identificat, până la acest moment, asemenea neconformități contabile, motiv pentru care apreciem că constările organelor de inspecție fiscală ca fiind neîntemeiate*”.

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. b) 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:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;” urmează a fi respinsă ca nemotivată contestația societății pentru cheltuielile respinse la deducere în sumă de X114 lei (X4 lei+ X15 lei) și pentru impozitul pe profit în sumă de X113 lei, stabilit suplimentar aferent acestora.

III.3. Referitor la cheltuielile în sumă de X25 lei, pentru care a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de X26 lei

Cauza supusă soluționării este dacă la calculul profitului impozabil cheltuielile cu sponsorizarea sunt deductibile fiscal.

În fapt, organele de control au constatat că în anul 2015 societatea a înregistrat în rulajul contului 623.4- Cheltuieli de sponsorizare suma de X25 lei reprezentând sponsorizări acordate Fundației S și Parohiei T, și a tratat ca și deductibile aceste cheltuieli la calculul impozitului pe profitului, fiind încălcate prevederile art. 21 alin. (4), lit. p) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, în baza art. 19 din același act normativ, inspectorii fiscali au majorat baza de impozitare aferentă anului 2015 cu suma de X25 lei, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de X26 lei.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. p) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 21 Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; (...)”

Referitor la cheltuielile cu sponsorizările în sumă de X25 lei prin contestația formulată contestatara susține că au fost în mod corect deduse, și apreciază constările organelor fiscale ca fiind neîntemeiate fără a face alte precizări privind motivele de fapt și de drept incidente în speță, iar organele de soluționare nu se pot substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care contestă concluziile organelor de control și impozitul stabilit suplimentar ca urmare a respingerii de la deducere a cheltuielilor în sumă de X25 lei.

În speță sunt incidente și prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 269 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază.”

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

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

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”

Așadar, faptul că societatea nu a prezentat motivații în fapt și în drept și nici documente care să constituie izvorul material al pretențiilor sale din contestație, reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Având în vedere cele precizate mai sus și prevederile legale incidente în speță, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru cheltuielile respinse la deducere în sumă de X25 și pentru impozitul pe profit în sumă de X26 lei, stabilit suplimentar aferent acestora.**

III.4. Referitor la cheltuielile în sumă de X115 lei, pentru care a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de X116 lei

DGRFP X, prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investita să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli, în condițiile în care societatea nu prezintă în susținerea cererii sale documente sau explicații care să probeze dreptul de deducere.

În fapt, în balanța de verificare întocmită la 31.12.2016 societatea înregistrează în contul 654- *Pierderi din creanțe* suma de **X27 lei**, care reprezintă, conform explicațiilor menționate în fișa de cont:

- X28 lei *„sume neclarificate PFA Cristea”*- în corespondență cu contul 473- *Operațiuni în curs de clarificare*, suma fiind tratată ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil;

- X29 lei, garanție participare licitație INCDDBH Ștefănești Argeș, plătită în anul 2013 și nerecuperată, suma fiind tratată ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil;

- X30 lei, contravaloare facturi clienți neîncasați- pentru care nu au fost constituite

provizioane, suma fiind tratată ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

Totodată, s-a constatat că în bilanța de verificare la 31.12.2017 societatea înregistrează în contul 654 „Pierderi din creanțe” suma de X32 lei, reprezentând pierdere din creanțe pentru clienți neîncasați. Din verificarea modului de constituire a provizioanelor pentru aceștia, organele de control au constatat că pentru suma de **X33 lei** reprezentând sumă datorată de PFA DD din anul 2012 nu s-a constituit provizion.

În baza prevederilor art. 25 alin. (4), lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, echipa de inspecție fiscală a încadrat la nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de X115 lei (X27+ X33 lei), și a stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de **X116 lei** (X115x16%).

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 25 alin. (3) lit. g) și alin. (4) lit. h), precum și ale art. 26 alin. (1) lit. j) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2016, care statuează că:

„art. 25 Cheltuieli

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

g) cheltuielile cu provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve, în limitele prevăzute la art. 26;

[...]

(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;”

art. 26 Provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve

(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor/ajustărilor pentru depreciere, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

j) ajustările pentru deprecierea creanțelor înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, în limita unui procent de 100% din valoarea creanțelor, altele decât cele prevăzute la lit. d), e), f), h) și i), dacă creanțele îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt deținute la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație, sau la o persoană fizică asupra căreia este deschisă procedura de insolvență pe bază de:

- plan de rambursare a datoriilor;

- lichidare de active;

- procedură simplificată;

2. nu sunt garantate de altă persoană;

3. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;”

coroborat cu dispozițiile punctului 17 alin. (5) din HG 1/2016, date în aplicare, conform cărora:

„17. (5) Dificultățile financiare majore care afectează întregul patrimoniu al debitorului, în sensul prevederilor art. 25 alin. (4) lit. h) pct. 5 din Codul fiscal, sunt cele care rezultă din situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a stabilit drept cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 26, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor în alte situații decât atunci când este pus în aplicare un plan de reorganizare confirmat printr-o sentință judecătorească, procedura de faliment a fost închisă în baza hotărârii judecătorești, debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori, debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori, debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul sau când au fost încheiate contracte de asigurare.

Totodată, se reține că legiuitorul a înțeles să accepte deducerea 100% la calculul profitului impozabil a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor care cumulativ îndeplinesc următoarele condiții: sunt deținute la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, sau la o persoană fizică asupra căreia este deschisă procedura de insolvență, nu sunt garantate de o altă persoană și sunt datorate de o persoană care nu este afiliată.

În contestația formulată, pentru acest capăt de cerere societatea invocă prevederile art. 21 alin. (2) lit. n) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care nu mai era în vigoare la data înregistrării cheltuielilor, conform căruia:

„art. 21 Cheltuieli

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

[...]

n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:

- 1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;*
- 2. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;*
- 3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;*

4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul;” dar nu precizează și nu probează în care situație din cele 4 prevăzute la această literă din alineat s-ar afla debitorul, astfel încât cheltuielile cu pierderile din creanțe să fie deductibile. Petenta precizează că în opinia sa în mod corect cheltuielile au fost înregistrate ca pierderi din creanțe, sumele nemaiputând fi recuperate dar nu specifică motivele pentru care aceste sume au fost trecute pe cheltuieli, nu probează că îndeplinește cumulativ condițiile prevăzute de Legea 227/2015 privind Codul fiscal pentru ajustarea 100% a creanțelor și nici că debitorul s-ar afla în situațiile prevăzute la punctele 1-6 la art. 25 alin. (4) lit. h) din același act normativ, în vigoare la data înregistrării cheltuielilor.

În ceea ce privește suma de X29 lei, se reține că la dosarul contestației se regăsește adresa nr. 16/16.03.2016 prin care SC X SRL solicită INCDBH Ștefănești Argeș restituirea sumei de X29 lei, reprezentând garanție participare licitație, achitată în anul 06.06.2013, precum și adresa de răspuns nr. 759/23.03.2016 prin care INCDBH Ștefănești Argeș, comunică faptul că garanția a fost reținută în baza prevederilor art. 87 alin. (1) lit. c) din Hotărârea nr. 925/ 2006 pentru aprobarea normelor de aplicare a prevederilor referitoare la atribuirea contractelor de achiziție publică din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii, care prevede că:

„art. 87

(1) Autoritatea contractantă are dreptul de a reține garanția pentru participare, ofertantul pierzând astfel suma constituită, atunci când acesta din urmă se află în oricare dintre următoarele situații:

c) oferta sa fiind stabilită câștigătoare, refuză să semneze contractul de achiziție publică/acordul-cadru în perioada de valabilitate a ofertei.”

Date fiind documentele de mai sus este evident că suma de X29 lei nu îndeplinește condițiile de deductibilitate, debitorul neregăsindu-se în niciuna dintre situațiile prevăzute la punctele 1-6 la art. 25 alin. (4) lit. h) din Legea 227/2015, în vigoare la data înregistrării cheltuielilor.

În speță sunt incidente și prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 269 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

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

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”

Așadar, faptul că societatea nu a prezentat documente care să probeze că îndeplinește condițiile prevăzute de Codul fiscal pentru deducerea pierderilor din creanțe și care să constituie izvorul material pretențiilor sale din contestație, reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Având în vedere cele precizate mai sus și prevederile legale incidente în speță, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru cheltuielile respinse la deducere în sumă de X115 lei și pentru impozitul pe profit în sumă de X116 lei stabilit suplimentar aferent acestora.**

III.5. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X117 lei și la TVA suplimentară în sumă de X3 lei

DGRFP X, prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra legalității stabilirii acestor obligații fiscale, în condițiile în care societatea nu poate demonstra realitatea serviciilor evidențiate pe facturile emise de SC CA SRL, SC PD SRL, SC LT SRL, SC WV SRL, SC UI SRL și SC TBS SRL.

În fapt, organele de control precizează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/25.02.2019 că SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă și fiscală cheltuieli deductibile în sumă totală de **X118 lei** și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de **X3 lei** în baza unor facturi având la furnizor datele de identificare ale următoarelor societăți: SC CA SRL, SC PD SRL, SC LT SRL, SC WV SRL, SC UI SRL și SC TBS SRL.

Astfel:

– în perioada 16.04.2014-31.10.2014 societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli cu servicii de transport în valoare de **X44 lei** și pentru TVA în sumă de **X45 lei**, în baza unei facturi având înscrise la furnizor datele de identificare ale SC CA SRL;

– în perioada 31.03.2014-24.10.2014 petenta și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli cu achiziția de servicii de transport în sumă de **X52 lei** și pentru TVA în sumă de **X48 lei** (din care X119 lei TVA aferent avans pentru materiale de construcții) în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele SC PD SRL;

– în perioada 01.01.2012-10.07.2013 petenta și-a exercitat dreptul de deducere pentru

cheltuieli cu achiziția de servicii (de transport și de publicitate), în valoare de **X120 lei** și pentru TVA în sumă de **X65 lei**, în baza unor facturi având la furnizor înscrise datele SC LT SRL (pentru TVA aferentă perioadei 1.01.2012-30.11.2012 a intervenit prescripția);

– în perioada 10.04.2013-01.05.2016 petenta și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli cu achiziția de servicii de închiriere, în valoare de **X121 lei** și pentru TVA în sumă de **X107 lei**, în baza unor facturi având la furnizor înscrise datele SC WV SRL;

– în perioada 01.05.2013-28.11.2014 petenta și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli cu achiziția de servicii de publicitate, în valoare de **X96 lei** și pentru TVA în sumă de **X108 lei**, în baza unor facturi având la furnizor înscrise datele SC UI SRL;

– în perioada 01.01.2014-31.12.2014 petenta și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli cu achiziția de studii de piață, în valoare de **X106 lei** și pentru TVA în sumă de **X109 lei** (din care TVA în sumă de X105 lei este aferentă unui avans pentru proiect), în baza unor facturi având la furnizor înscrise datele SC TBS SRL.

Coroborând informațiile rezultate din verificarea evidenței financiar-contabile prezentată de societate, cu constatările inspectorilor antifraudă, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu poate demonstra realitatea serviciilor evidențiate pe facturile emise de aceste 6 societăți, nu deține documente justificative pentru probarea prestațiilor, constatându-se că societatea petentă a dedus cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată din facturi ce consemnează operațiuni comerciale care sunt susceptibile de a nu fi reale.

În drept, pe linie de impozit pe profit sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) și 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, în vigoare până la data de 31.12.2015, 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

(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; (...).

[...]

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; “

Normele metodologice de aplicare

„44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care le-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.”

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

„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.”

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. 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.

Totodată, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind deductibile fiscal cheltuielile pentru care nu se face dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Cu privire la prestările de servicii, dispozițiile legale invocate statuează că pentru a fi considerate deductibile la calculul profitului impozabil, trebuie să fie îndeplinite 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 trebuind să se efectueze cu documente precum situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare iar contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Organul de soluționare reține că, în interpretarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 și a normelor date în aplicare, prin Decizia civilă nr. 1261/2014, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează 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 probă 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”.

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

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

În speță, sunt incidente și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, statuează că:

„(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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Se constată că legiuitorul a dispus că organele de inspecție fiscală 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. Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în condițiile în care nu există toate elementele din care să rezulte că aceasta s-a efectuat în mod real, iar în aplicarea regulii generale prevăzută de art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 privind necesitatea existenței documentelor justificative (anterior citată), organul de inspecție fiscală este îndreptățit să verifice realitatea operațiunii economice pentru care se pretinde această deductibilitate, față de documentele prezentate de societatea verificată.

Totodată, se reține că în conformitate cu dispozițiile OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 46:

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

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

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

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

Din prevederile legale enunțate, rezultă că prezentarea valorilor în cadrul elementelor de bilanț și în contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției și nu numai de forma juridică a acesteia; principiului prevalenței economicului asupra juridicului are ca scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-

financiare în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile precum și riscurile asociate acestor drepturi.

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

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA, la 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, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv la art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a statuat că:

Legea 571/2003

„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.”

Legea 227/2015

art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;

art. 299 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. 319, 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;”

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. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, 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. Pe cale de consecință, 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.1325/2012, prin care Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „*urmare a prevederilor art.145 alin. (2) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate*”, precum și faptul că „*efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate*”.

Într-adevăr, 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 contribuabilul (prestator) 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.

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

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

A) Referitor la serviciile de transport înregistrate în evidențele financiar contabile în baza unor facturi având la furnizor datele SC CA SRL CUIX

În raportul de inspecție organele de control precizează că în perioada 16.04.2014-31.10.2014 X SRL, a înregistrat în evidența contabilă achiziții de la SC CA SRL în valoare

totală de X35,31 lei (X36,60 lei baza impozabilă și X37 lei TVA), reprezentând achiziții de bunuri (sămânță grâu, triticale) și prestări servicii (transport, execuție lucrări și renovare sediu) dar obiectul constatărilor care au generat obligații fiscale suplimentare de plată îl constituie doar serviciile de transport **în valoare de X44 lei** și TVA aferentă în sumă de **X45 lei**, înscrise în factura nr. 2/16.04.2014.

Pentru justificarea acestor servicii de transport, societatea a prezentat la control Contractul de transport nr. 02/01.03.2014, încheiat cu SC CA SRL, reprezentată de Ionete Laurențiu, în calitate de prestator, al cărui obiect îl reprezintă: „*prestarea de servicii de transport al mărfurilor și produselor menționate în fiecare anexă la contract*”. Contractul a intrat în vigoare la data semnării, producând efecte pentru perioada 01.03.2014 – 31.12.2014, prețul transportului fiind stabilit la 2,8 lei/km.

Conform clauzelor contractuale Prestatorul se obliga să asigure mijlocul de transport adecvat conform comenzilor ferme ale beneficiarului iar în Anexa 1 la contract este prevăzut că se vor efectua 5 drumuri **în decursul lunii martie** pe rutele:

- București- Brăila-Făgăraș-București- 813 km- X38,4 lei, la care se adaugă TVA; produs transportat- mazăre în cantitate de 3 tone;
- București-X-Galați-București- 715 km- X39 lei; produs transportat porumb și foarea soarelui- 1,5 tone;
- București-X-Tulcea-București- 928 km- X40,4 lei; produs transportat porum- 700 kg;
- București-X-Bacău-București- 651 km- X41 lei; produs transportat gazon 700 kg;
- București-X-Y-București- 610 km- X42 lei; produs transportat porumb 3 tone.

În documentele prezentate este înscris că transportul ar fi fost efectuat de către BA cu auto având număr de înmatriculare B-200-XXX.

În ceea ce privește Contractul nr. 2/01.03.2014 societatea susține că au fost întocmite toate documentele justificative impuse de lege, „*contractul de transport, însoțit de anexele aferente (semnate de ambele părți) și facturile fiscale, înregistrate de ambele societăți în contabilitate*” și că marfa transportată de către SC CA SRL, a fost confirmată de primire de către clienții SC X SRL, chestiuni care nu pot fi reținute de către organul de soluționare în condițiile în care, așa cum rezultă din conținutul raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestate, pentru serviciile de transport facturate în baza contractului nr. 2/01.03.2014, SC X SRL nu a făcut dovada că au fost prestate în fapt, respectiv:

- în contract este înscris că transportul se va efectua cu autoturismul având numărul de înmatriculare B-200-XXX, care este un autoturism Toyota Prius ce s-a aflat în perioada 21.10.2013- 10.03.2014 în proprietatea societății WV SRL, iar din data de 11.03.2014 în proprietatea societății HTT SRL. Ori din analiza declarațiilor D 394 aferente lunii martie 2014 s-a constatat că societatea CA SRL nu a înregistrat achiziții de la societățile WV SRL sau HTT SRL, din care să rezulte subcontractarea serviciilor de transport;
- cu autovehiculul menționat în anexa la contract (B-200-XXX, Toyota Prius – mijloc de transport persoane de capacitate mică) nu puteau fi efectuate livrările de mărfuri menționate în această anexă, respectiv mazăre/porumb/gazon în cantități de 700 kg până la 3 tone;
- în contract era prevăzut că cele 5 curse vor fi efectuate în decursul lunii martie 2014, iar din aplicația REVISAL se constată că în luna martie 2014, SC CA SRL nu avea niciun angajat, primele angajări fiind efectuate în 19.05.2014. DI BA, indicat ca șofer în cazul celor 5 curse, a devenit angajat al SC CA SRL în data de 30 mai 2014, în funcția de îngrijitor spații verzi, fiind încheiat contract pe perioadă determinată (30.05.2014-30.06.2014) iar în perioada 30.09.2014-05.11.2014 a fost angajat la societatea SC X SERVICES SRL, în funcția de muncitor necalificat în agricultură (se reține că societatea SC X SERVICES SRL CUIX este societate afiliată petentei). De altfel, SC CA SRL a încheiat contracte de muncă pe perioadă determinată (în medie 1 lună), respectiv 19.05.2014-30.06.2014 (cu excepția unui expert inginer horticol în perioada 19.05.2014-29.07.2014) și un singur contract pe perioadă nedeterminată (1 asistent manager în

perioada 08.08.2014-24.02.2015). Mai mult decât atât, s-a constatat că o parte a salariaților societății CA SRL (11 persoane) au fost angajați și la societățile LT SRL, WV SRL, UI SRL și X SERVICES SRL;

- Nu a fost prezentat documentul de transport conform Ordinului nr. 980/2011 pentru aprobarea Normelor metodologice privind aplicarea prevederilor referitoare la organizarea și efectuarea transporturilor rutiere și a activităților conexe acestora stabilite prin Ordonanța Guvernului nr. 27/ 2011 privind transporturile rutiere, respectiv a dispoziției Convenției referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR) care să confirme că transporturile au fost efectuate după cum susține petenta, având în vedere faptul că primul exemplar din scrisoarea de trăsură se remite expeditorului.

Ordonanța Guvernului nr. 27/ 2011 privind transporturile rutiere

„art. 76

(1) Efectuarea transportului rutier contra cost și a activităților conexe acestuia se realizează pe bază de contract de transport, în conformitate cu legislația în vigoare. Aceste activități sunt următoarele:

1. transportul rutier contra cost de mărfuri;

art. 77

(1) Dispozițiile art. 1 pct. 2 și 3, precum și ale art. 2 - 30 și 32 - 41, cu excepția celor prevăzute la art. 23 pct. 3, din Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), semnată la Geneva, Elveția, la 19 mai 1956, la care România a aderat prin Decretul nr. 451/1972, denumită în continuare Convenția CMR, sunt aplicabile transporturilor rutiere naționale contra cost de mărfuri.”

Decretul nr. 451/1972 Convenția CMR

„art. 4

Proba contractului de transport se face prin scrisoare de trăsură. Absența, neregularitatea sau pierderea scrisorii de trăsură nu afectează nici existența, nici valabilitatea contractului de transport, care rămâne supus dispozițiilor prezentei convenții.

art. 5

*1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putând să fie imprimare sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. **Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator.”***

Susținerea petentei că marfa a fost primită de clienții săi, aspect care ar atesta realitatea transporturilor facturate de CA SRL, nu poate fi reținută de către organul de control în condițiile în care societatea nu a prezentat niciun document care să facă legătura între mărfurile livrate și CA SRL, respectiv nu a probat că acele bunuri au fost transportate efectiv de către această societate.

Referitor la SC CA SRL, conform datelor din bazele de date ANAF se constată că:

- a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în intervalele 05.03.2007- 01.11.2010 și 09.04.2014-05.05.2015, în perioada 07.10.2010-**09.04.2014 societatea fiind declarată inactivă** ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Se reține deci că la data semnării contractului de transport nr. 02/01.03.2014 cu SC CA SRL, această societate era încă inactivă, și nu era înregistrată în scopuri de TVA fapt care susține concluzia inspectorilor fiscali că serviciile nu au fost reale și că petenta știa sau ar fi putut să știe că participa la o fraudă fiscală;

- a declarat în anul 2014 achiziții în sumă de 4.273.381 lei (bază impozabilă) cu 1.025.618 lei TVA, din care achizițiile neconfirmate de parteneri au fost în valoare de 3.588.318 lei, reprezentând 84% din total achiziții, TVA de plată declarată prin deconturile de taxă fiind în anul 2014 de 703 lei, la 31.12.2014 societatea înregistrând sold negativ de TVA în sumă de

1.287 lei;

- dl IOLO, asociatul și administratorul societății SC CA SRL în perioada 28.02.2007-28.07.2014, a avut calitatea de administrator/asociat și la următoarele societăți: FV SA (CUIX)-fondator, administrator, LM SRL (CUIX)- asociat unic, administrator, HP SRL (CUIX)- asociat, SOD SRL (CUIX)- asociat, IGC SRL (CUIX)- asociat, CMG SRL (CUIX)- asociat, administrator, BPS SRL (CUIX)- asociat, administrator, MSF SRL (CUI 27273401)- asociat, administrator;

- BD, asociat și administrator al societății CA SRL în perioada 28.07.2014-05.05.2015, a fost angajat în funcția de expert inginer horticola la societatea WV SRL în perioada 09.05.2013-09.07.2013 și 06.09.2013- 21.12.2013, în prezent figurând angajat la RADET București în funcția de instalator încălzire.

Din analiza circuitului financiar s-a constatat că o parte însemnată din sumele de bani încasate în contul bancar al societății CA SRL de la societatea X SRL au fost achitate către societățile WV SRL, TBS SRL, UI SRL și PD SRL, dar nici una dintre aceste societăți nu a declarat tranzacții cu CA SRL.

Date fiind cele anterior precizate, se reține ca pertinentă concluzia inspectorilor fiscali că „societatea CA SRL nu deține resursele tehnice și nu s-a putut face dovada prestării serviciilor facturate către societatea X SRL, menționate în anexa nr. 1 la contractul nr. 02/01.03.2014”.

Respingerea dreptului de deducere nu are la bază constatările inspectorilor fiscali privitoare la faptul că CA SRL „nu avea înregistrate mijloacele auto de transport ori faptul ca aceasta nu avea înregistrat personalul” cum susține petenta, reținându-se că societatea contestatoare nu a dovedit că serviciile înscrise în facturile emise de SC CA SRL au fost achiziționate în mod real, au proveniența legală și că sunt destinate realizării de venituri impozabile, chiar dacă au fost întocmite facturi iar contravaloarea lor a fost achitată către furnizor, astfel încât se constată că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute de art. 21, respectiv la art. 145 și 146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

B) Referitor la serviciile de transport și la avansurile înregistrate în evidențele financiar-contabile în baza unor facturi având la furnizor datele SC SC PD SRL CUIX:

În perioada 31.03.2014-24.10.2014, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de la societatea PD SRL în valoare totală de X46 lei (X47 lei baza impozabilă și X48 lei TVA), reprezentând achiziții de bunuri (materiale de construcții) și servicii (transport) iar obiectul constatărilor care au generat obligații fiscale suplimentare de plată îl constituie serviciile de transport **în valoare de X52 lei** și TVA în sumă de **X48 lei** (din care X119 lei TVA aferent avans pentru materiale de construcții).

a) Serviciile de transport

Pentru justificarea serviciilor de transport, societatea a prezentat Contractul de transport nr. 04/01.03.2014 încheiat cu acest furnizor, al cărui obiect îl constituie prestarea de servicii de transport plante, conform anexelor la contract. Conform prevederilor contractuale, perioada contractului este de 9 luni, respectiv de la 01.03.2014 la 30.11.2014, prețul a fost stabilit la 4 lei/km+ TVA iar Prestatorul se obligă să asigure mijlocul de transport adecvat, a cărui capacitate să fie suficientă și în stare corespunzătoare conform comenzilor ferme ale beneficiarului.

În Anexele la contractul menționat se găsesc informații cu privire la rute, mijlocul de transport și nr. de înmatriculare al acestuia, persoana care efectuează transportul, data, cantități și tip de marfă.

Pe facturile în care sunt înscrise servicii de transport, la rubrica „Date privind expediția” este înscrisă specificația: „curier” iar potrivit contractului și anexelor prezentate, transporturile ar fi fost efectuate cu mijloacele de transport cu numerele de înmatriculare B-46-XXX, respectiv B-36-XXX, având ca delegat pe dl. CIA dar societatea nu a prezentat niciun document (factură de livrare, CMR) în care să fie înscrise aceste mijloace de transport și acest delegat.

Din analiza anexelor la contract se observă că pentru același client indicat de petentă SC C SRL ar fi trebuit să se efectueze în perioada 22-24.03.2014 un număr de 5 transporturi (anexa 1), în data de 25.03.2014 2 transporturi (anexa 2), în perioada 28-30.03.2014 un număr de 5 transporturi (anexa 3), iar din fișa de cont C SRL Slatina rezultă că SC X SRL a facturat marfă pentru acest client doar în luna aprilie 2014, respectiv în 04.04, 16.04, 24.04.2014 rezultând că pentru cele 12 curse ar fi trebuit să se întocmească avize de însoțire a mărfurilor, dar petenta nu a prezentat astfel de documente la control.

Mai mult, urmare a verificărilor efectuate, respectiv din analiza documentelor prezentate de SC X SRL, cu privire la mărfurile transportate în baza contractului menționat anterior (documente de achiziție a mărfurilor, „Situția vânzării pe clienți” care cuprinde tipuri de produse, cantități livrate, prețuri de vânzare și destinarii mărfurilor, a facturilor de vânzare, jurnale de vânzări), s-au constatat următoarele:

- pentru factura de vânzare nr. 22324/16.04.2014, emisă de X pentru clientul SC C SRL Slatina, în valoare de X49 lei (baza de impozitare), mărfurile înscrise coincid cu cele din „Situția vânzării pe clienți” referitor la denumire, cantități, preț de vânzare). Au fost verificate documentele de achiziție constatându-se că acestea au fost recepționate și înregistrate în gestiune în baza facturilor de la furnizori, o parte fiind furnizori intracomunitari (H Kft);

- în fișa de cont furnizor 401 „H” se regăsește înregistrată suma de X50,49 lei în data de 16.04.2014 care corespunde facturii externe nr. 14-01/0038 din 23.04.2014, în valoare de X51 euro, care cuprinde denumire, cantități și prețuri de mărfuri care se regăsesc în parte în anexele la contractul nr. 04/01.03.2014 încheiat cu PD și cu „Situția vânzării pe clienți”. Conform CMR-ului atașat facturii externe emise de H Kft, locul de încărcare a mărfii este Budapesta Ungaria, locul de descărcare fiind Slatina, România, destinatarul: X SRL, la rubrica transportator fiind înscris: SC Z SRL- Salaj, CUI ROX.

De asemenea, se reține că în anexa nr. 4, fără dată, se precizează că „se vor efectua drumuri la solicitarea beneficiarului. De asemenea se vor efectua operațiuni de manipulare și logistică, aferente transporturilor menționate” în valoare de 6.350 euro iar petenta nu a prezentat situație de lucrări, sau orice alt document întocmit de prestator din care să reiasă serviciile efectiv prestate și modul de calcul al prețului.

Se mai reține că societatea a prezentat Anexa 5 la contractul nr. 05 din 01.07.2014 în baza căreia s-ar fi întocmit factura 040/29.08.2014 dar nu a prezentat și contractul pe care l-ar modifica această anexă iar în factură este indicat contractul 4/01.03.2014.

Cu privire la SC PD SRL, inspectorii fiscali au constatat că nu deținea resursele tehnice/umane și nu a putut face dovada prestării serviciilor facturate către societatea X SRL, menționate în anexele la contractul nr. 04/01.03.2014, respectiv:

- în urma interogării aplicației Dispecer 3, în perioada 2012-2015 nu s-au identificat mijloace de transport înmatriculate pe societatea PD SRL;
- autovehiculul cu numărul de înmatriculare B-46-XXX este un autoturism FIAT PANDA, aflat în proprietatea persoanei fizice IC (CNPX), salariat al societății DGP SRL (CUIX) de la data de 01.10.2004, în funcția de tehnician mecanic;
- autovehiculul cu numărul de înmatriculare B-36-XXX este un autoturism VOLKSVAGEN TOUAREG , aflat în proprietatea societății DGP SRL, nici unul dintre cele două autovehicule nefiind adecvat pentru transportul mărfurilor înscrise în anexele la contract;
- potrivit informațiilor disponibile în aplicația D394, societatea PD SRL nu a înregistrat achiziții de la societatea DGP SRL, din care să rezulte subcontractarea serviciilor de transport;
- potrivit aplicației Revisal, societatea nu a avut angajați cu care să fi realizat transporturile prevăzute în contract a se efectua în perioada 22-30 martie 2014, respectiv a figurat cu un singur angajat cu contract de muncă cu timp parțial, în persoana doamnei BA (CNP X), cu funcția de asistent manager în intervalul 19.05.2014-31.12.2014;

Organul de soluționare reține că pentru justificarea serviciilor de transport nu au fost prezentate documente de transport conform Ordinului nr. 980/2011 pentru aprobarea Normelor metodologice privind aplicarea prevederilor referitoare la organizarea și efectuarea transporturilor rutiere și a activităților conexe acestora stabilite prin Ordonanța Guvernului nr. 27/ 2011 privind transporturile rutiere, respectiv a dispoziției Convenției referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR) din care să rezulte societatea transportatoare, mijlocul de transport, data încărcării/ data descărcării, și care să confirme că transportul a fost efectuat după cum susține petenta. Faptul că societatea a prezentat facturi de livrare de bunuri întocmite pentru diverși clienți confirmate de primire de către aceștia, nu probează susținerea sa că bunurile au fost transportate de PD SRL, atâta timp cât în facturi nu sunt înscrise datele de expediție indicate în anexele la contract, petenta nu prezintă CMR sau Avize de expediție în susținere, ba mai mult organele de control au constatat că societatea a prezentat documente care probau că serviciile au fost prestate de alți parteneri.

Cu privire la susținerea petentei că transportul ar fi putut fi efectuat de către PD SRL cu alte autovehicule decât cele menționate în anexele la contract, se reține că era obligația sa să probeze dacă așa au stat lucrurile, prin prezentarea de documente din care să reiasă nr. autovehiculului și persoana căreia i-au fost predate bunurile, reținerea acestor informații reprezentând un act de minimă verificare pe care orice societate îl face la momentul predării mărfurilor sale unei terțe persoane pentru a fi transportate.

De asemenea, se reține că societatea PD SRL a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în perioadele 10.10.2005-01.01.2010, 11.07.2013-01.02.2014 și 13.03.2014- 24.04.2015, la data semnării contractului cu SC X SRL, 01.03.2014, codul de TVA fiindu-i anulat din oficiu în conformitate cu prevederile art. 153 alin. 9) lit. e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, deoarece nu a declarat achiziții/livrări în deconturile de TVA, aspect care putea fi verificat printr-o simplă interogare a registrelor publice de pe pagina de internet a Ministerului de finanțe. Societatea PD SRL a fost declarată inactivă din data de 24.04.2015 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

b) Aprovizionarea cu materiale pentru construcții

SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr. 59/24.10.2014 emisă de PD SRL, având specificația „aprovizionare cu materiale de construcții”, în valoare totală de X122 lei (X123 lei baza impozabilă și X119 lei TVA). Din analiza datelor din evidența contabilă a societății X SRL a rezultat că factura de mai sus a fost înregistrată în contul 409- avansuri furnizori și se regăsește în soldul acestui cont și la data de 31.12.2017. În explicațiile formulate de reprezentanta societății, d-na GA, aceasta a precizat că *“Am plătit acest avans pentru materiale de construcție deoarece oferta era atractivă, urmând să recepționăm marfa și să folosim materialele respective pentru construcția ce era în proiectul de pe strada Delea Veche. Obținerea autorizațiilor a durat mult timp și nu se justifica recepția materialelor înainte de autorizatii. Construcția blocului de locuințe nu s-a mai derulat iar în 2016 terenul s-a vândut. Am încercat să contactăm firma furnizoare pentru soluționarea materialelor și am constatat că aceasta a fost radiată din 05 mai 2015 fără să fim anunțați.”*

Reprezentanta societății nu a explicat de ce era însă necesar să achite avans pentru materiale de construcții la acel moment având în vedere că terenul pe care susține că ar fi trebuit să fie edificată o construcție cu acele materiale nu era încă în proprietatea SC X SRL (fiind achiziționat în conform contractului de vânzare-cumpărare nr. 5090/03.12.2014), și nici nu erau întocmite documentele și autorizațiile necesare demarării construcției. De asemenea se reține că nu a fost prezentată oferta „atractivă” în baza căreia a fost achitată suma de X123 lei, nici contractul de vânzare-cumpărare nr. 10/01.10.2014 înscris în factura 059/24.10.2014, că în factură nu este înscris „Avans” ci „Aprovizionare cu materiale de construcții” iar petenta ar fi trebuit să facă dovada recepției sau predării în custodie a acestora, fapte care justifică suspiciunile cu privire la realitatea și legalitatea deducerii TVA în sumă de X119 lei.

Se mai reține că, în situația în care bunurile nu au fost livrate, erau aplicabile prevederile stipulate la art. 138 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora baza de impozitare se reduce *„dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor”*, coroborate cu prevederile pct. 20 alin. (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că *„beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) și art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a) - c) și e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare.”*

În ceea ce privește TVA aferentă avansurilor se mai reține că prin Decizia CJUE în cauza Firin C-107/2013 (FIRIN OOD), Curtea a concluzionat că se impune ca deducerea taxei pe valoarea adăugată realizată de destinatarul unei facturi întocmite pentru plata unui avans privind livrarea de bunuri să fie regularizată atunci când această livrare nu este efectuată în final, chiar dacă furnizorul rămâne obligat la plata acestei taxe și nu a rambursat avansul. Mai mult, la paragraful 57 din hotărâre se reține că [...] *„fără a se aduce atingere dreptului persoanei impozabile de a obține de la furnizorul său, pe căile pertinente din dreptul național, restituirea avansului plătit pentru livrarea de bunuri care nu a fost efectuată în final, împrejurarea că TVA-ul datorat de acest furnizor nu ar fi el însuși regularizat nu are efecte asupra dreptului administrației fiscale de a obține restituirea TVA-ului dedus de această persoană impozabilă ca urmare a plății avansului care corespunde unei astfel de livrări.”*

În speță, având în vedere faptul că achiziția de materiale pentru construcții nu s-a materializat în fapt, în mod legal organele de control au constatat că TVA în sumă de X119 lei dedusă de SC X SRL aferent avansului achitat societății PD SRL este nedeductibilă fiscal, operațiunea nefiind destinată realizării de operațiuni taxabile, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

C) Referitor la serviciile (de transport și de publicitate) înregistrate în evidențele financiar contabile în baza unor facturi având la furnizor datele SC LT SRL CUIX:

În perioada 01.01.2012- 10.07.2013 societatea X SRL a înregistrat achiziții de servicii de transport și servicii de publicitate în valoare totală de X53 lei, în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele **SC LT SRL**.

a) Serviciile de transport

Contribuabila a prezentat la control contractul de transport nr. 27/01.11.2011 în care părțile sunt LT SRL reprezentată prin ȘS, în calitate de prestator și X SRL reprezentată prin GA, în calitate de beneficiar. Obiectul contractului îl reprezintă *„livrarea de rulouri de gazon și semințe de gazon, cereale măzărliche, graminee, furaje, lucernă”* (n.n. din conținutul contractului reiese că acesta se referă la servicii de transport), prețul prestării fiind estimat la valoarea de X124 lei cu TVA.

Conform clauzelor contractuale prevăzute la Capitolul IV. Obligațiile prestatorului, transportul mărfurilor urma să fie realizat cu autoutilitara B-89-XXX, iar prestatorul se obliga să asigure mijlocul de transport adecvat, la data și ora fixată, conform comenziilor ferme ale beneficiarului. Referitor la contractul menționat, reprezentantul societății verificate a prezentat actul adițional nr. q1/17.03.2011 în care a fost consemnată îndreptarea erorii materiale referitoare la data încheierii contractului, data corectă fiind 11.01.2011.

De asemenea, în data de 01.02.2013 a fost încheiat contractul de transport marfă nr.1 între societatea LT SRL reprezentată prin ȘS, în calitate de transportator și societatea X SRL reprezentată prin GA, în calitate de beneficiar, având ca obiect transportul semințelor și al altor produse destinate agriculturii, cu mijloace de transport aparținând societății LT SRL. În cuprinsul contractului nu sunt menționate informații privind mijloacele de transport cu care

urmau a fi prestate serviciile de transport. Valoarea contractului a fost stabilită la suma de X63 lei cu TVA inclus.

În baza acestor contracte, în perioada 2012-2013 SC X SRL a înregistrate achiziții de servicii de transport în sumă de X66 lei și a dedus TVA în sumă de X125 lei (din care doar TVA în sumă de X65 lei face obiectul constatărilor organelor de control, pentru diferența de X126 lei intervenind prescripția).

În Procesul verbal nr. 12840/1/28.07.2017 încheiat de inspectorii din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 7 Y, în care, referitor la serviciile de transport înregistrate de SC X SRL ca fiind prestate de furnizorul SC LT SRL în baza contractului 27/01.11.2011 (dată corectată 11.01.2011), au fost consemnate următoarele:

*„Din informațiile înscrise în contact și în facturile emise de societatea LT SRL, rezultă că mărfurile au fost transportate cu autoutilitara/autotrenul având numărul de înmatriculare B-89-XXX. Conform informațiilor disponibile în bazele de date ale ANAF, aplicația Dispecer 3, în perioada 2008-2011 numărul de înmatriculare **B-89-XXX a fost atribuit unui autoturism marca Daewoo, modelul Matiz, aflat în proprietatea Volksbank Leasing Romania, utilizator societatea B SRL (n.n. cu domiciliul fiscal în Covasna) iar de la data de 23.11.2011 numărul de înmatriculare B-89-XXX a fost radiat din circulație, fiind reatribuit doar în data de 08.06.2015 unui autovehicul marca Hyundai GB B5P11, aflându-se în proprietatea persoanei fizice IAM.**”*

Totodată, inspectorii antifraudă constată că SC LT SRL nu deținea mijloace de transport marfă și nici nu figurează în REVISAL cu salariați calificați pentru transportul mărfurilor. Conform aplicației „Tablou de bord” care coroborează informațiile din declarațiile 394, în perioada 2011-2012 societatea figurează cu achiziții neconfirmate de parteneri în proporție de 89%.

Organul e soluționare reține că în conformitate cu constatările inspectorilor antifraudă, în baza contractului 27/01.11.2011 (dată corectată 11.01.2011) SC X SRL a înregistrat în perioada 2011-2012 achiziții în sumă totală de X127 lei (X128 lei baza impozabilă, X129 lei TVA) cu specificația „contravaloare servicii transport marfă”. Se mai reține că perioada supusă inspecției fiscale este 01.12.2012-31.12.2017 pentru TVA și 01.01.2012-31.12.2017 pentru impozitul TVA, astfel că nu toate aceste achiziții au făcut obiectul constatărilor inspectorilor fiscali, parte din ele fiind prescrise la data demarării inspecției.

Referitor la tranzacțiile înregistrate în evidența contabilă a societății în baza contractului nr. 27/01.11.2011 petenta a furnizat explicații contradictorii inspectorilor fiscali, respectiv:

1) în nota explicativă din 27.05.2016 a precizat că „LT SRL a transportat marfă, respectiv rulouri de gazon, de la sediul X SRL la Timișoara și București”, dar în factura nr. 454/31.08.2012 au fost înscrise servicii de transport cereale pe ruta X-Baia Mare tur/retur;

2) Pentru justificarea serviciilor de transport din perioada 2011-2012, reprezentanta societății X SRL a prezentat inspectorilor antifraudă 4 facturi de livrare marfă, emise către diverși parteneri, respectiv:

- nr. 10420719.04.2011, către D CONS C.F. SRL (1.200 mp rulou gazon);
- nr. 10421/19.04.2011, către B GARDENING SRL (1.120 mp rulou gazon);
- nr. 10423/21.04.2011, către D CONS C.F. SRL (2.400 mp rulou gazon);
- nr. 10452/29.04.2011, către D CONS C.F. SRL (2.400 mp rulou gazon).

referitor la care susține că transportul a fost efectuat de către LT SRL, dar din analiza informațiilor înscrise în facturile de livrare marfă, prezentate mai sus, comparativ cu informațiile înscrise în facturile emise de societatea LT SRL pentru servicii de transport, au rezultat următoarele neconcordanțe:

- facturile de livrare de marfă au fost emise în intervalul 19.04.2011- 29.04.2011, în condițiile în care serviciile de transport menționate în facturile având ca furnizor societatea LT SRL au fost emise în perioada septembrie 2011– august 2012. Într-adevăr, așa cum petenta susține în contestație „nu are relevanță (...) faptul că facturile

de vânzare a mărfurilor care au făcut obiectul transportului sunt emise înainte de efectuarea transportului”, dar, în condițiile în care în facturi nu este înscrisă data la care ar fi fost efectuat transportul și nu a fost prezentat niciun document care să ateste legătura dintre aceste livrări de bunuri indicate de petentă și SC LT SRL, acest aspect, coroborat cu celelalte constatări ale inspectorilor fiscali, motivează concluzia organului de control că nu s-a probat prestarea serviciilor de transport de către SC LT SRL.

Totodată, având în vedere faptul că așa cum susține petenta, serviciile de transport ar fi fost efectiv prestate pentru transportul bunurilor în anul 2011 și sunt aferente veniturilor acestui an, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 pentru cheltuielile de transport GRREEM MASTER SRSL nu avea drept de deducere în anul 2012, trebuind să efectueze corecția anului 2011 sau să considere nedeductibile aceste cheltuieli la calculul impozitului pe profit al anului 2012;

- de asemenea, se reține că în factura nr. 10421/19.04.2011, la rubrica „Date privind expediția” figurează societatea RET SRL și mijloacele de transport înmatriculate cu nr. TM-01-HIS14, respectiv nr. B-16-XRF15, care potrivit informațiilor disponibile în bazele de date ANAF, aplicația „Dispecer 3”, în perioada anului 2011 au fost în proprietatea societăților NL LEASING SRL, respectiv UNICREDIT LEASING CORPORATION IFN SA, utilizator societatea HT SRL. Conform declarației D394 cu perioadă de referință semestrul 1 din anul 2011, a rezultat că societatea RET SRL a declarat livrări de bunuri/prestări servicii către societatea X SRL în sumă de X130 lei și achiziții de bunuri/servicii de la societatea HT SRL.

Din analiza documentelor contabile ale societății X SRL, inspectorii antifraudă au constatat că serviciile de transport aferente mărfurilor înscrise în facturile de livrare prezentate de administratorul societății, menționate mai sus, au fost înregistrate în evidența contabilă a societății în baza a 5 facturi emise de societatea RET SRL (casă de expediție), în perioada 19.04-29.04.2011, în valoare totală de X131 lei. Din conținutul acestor facturi și al documentelor CMR anexate la acestea a rezultat că mărfurile transportate (către clienții D CONS C.F. SRL și B GARDENING SRL) corespund cu cele înscrise în facturile de livrare prezentate de administratorul societății verificate, însă au fost identificate elemente contradictorii cu cele declarate de către administratorul societății în nota explicativă din data de 27.05.2016, în sensul că transportul mărfurilor nu a fost efectuat de societatea LT SRL, ci de către diferiți transportatori (LT KFT-UNGARIA, HT SRL, G SRL) prin intermediul casei de expediție RET SRL. De asemenea, s-a constatat că mărfurile nu au fost transportate către societățile beneficiare de la depozitul societății X SRL din mun. X, conform documentelor de transport CMR, locul de plecare (încărcare) a fost la furnizorul olandez DG BV- Olanda, cu destinația (loc de descărcare) la societățile D CONS C.F. SRL - Timișoara, respectiv B GARDENING SRL – București, rezultând astfel că bunurile transportate nu au ajuns în depozitul societății X SRL.

Organul de soluționare reține aceste constatări ale inspectorilor antifraudă, aferente anului 2011, având în vedere că este vorba de același furnizor și au avut la bază același contract de transport, pentru a sublinia faptul că societatea nu a putut proba realitatea prestațiilor de servicii facturate de SC LT SRL sau că documentele prezentate infirmă faptul că pentru clienții indicați de petentă transportul ar fi fost efectuat de acest furnizor.

- 3) Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au precizat în RIF F-X/25.02.2019 că, la solicitarea de a li se prezenta documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de transport în perioada 2012-2013, petenta a precizat că „Pentru factura 454/31.08.2012 LT a transportat marfa de la X la Valenii Somcutei la societatea OT MB SRL cu avizul 00070804 și faptul că marfa a fost refuzată s-a făcut și returul ei cu avizul nr. 00070777. Pentru celelalte două facturi urmează să vă furnizăm documentele care atestă transportul mărfii.”

Ori Avizele de însoțire a mărfurilor prezentate au fost emise ulterior facturii de transport,

respectiv avizul nr. 00070777 este datat 18.09.2012 iar avizul nr. 00070804 este datat 02.10.2012, în timp ce serviciile de transport au fost facturate în luna august 2012, situație absurdă dacă ținem cont de faptul că la data emiterii facturii de transport ar fi trebuit să se cunoască până și faptul că marfa va fi refuzată de client, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare documentele prezentate de petentă.

Tot, din Procesul verbal nr. 12840/1/28.07.2017 încheiat de inspectori din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 7 Y, se mai reține că în nota explicativă din data de 27.05.2016, în legătură cu contractul nr. 1/01.02.2013, în baza căruia a fost emisă factura nr. 595/29.03.2013, GA în calitate de administrator al societății X SRL, a declarat următoarele: „*la contractul 1/01.02.2013 LT SRL a efectuat transport imputuri agricultură de la X, Tecuci, Brăila, București, Brăila, Matca, Timiș conform facturilor și avizelor de marfă anexate*”, iar în nota explicativă dată de GA în 28.07.2017 aceasta a precizat următoarele: „*nu îmi amintesc exact ce s-a transportat cu societatea LT SRL pentru care s-a emis factura mai sus menționată*”.

Astfel pentru serviciile facturate în baza contractului 1/01.02.2013 se reține că reprezentantul societății X SRL nu a prezentat organelor de control documente justificative din care să reiasă realitatea și prestarea efectivă a transportului facturat de societatea LT SRL, înscrise în factura nr. 595/29.03.2013.

Organul de soluționare reține că pentru justificarea serviciilor de transport nu au fost prezentate documente de transport conform Ordinului nr. 980/2011 pentru aprobarea Normelor metodologice privind aplicarea prevederilor referitoare la organizarea și efectuarea transporturilor rutiere și a activităților conexe acestora stabilite prin Ordonanța Guvernului nr. 27/ 2011 privind transporturile rutiere, respectiv a dispoziției Convenției referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR) din care să rezulte societatea transportatoare, mijlocul de transport, data încărcării/ data descărcării, și care să confirme că transportul a fost efectuat după cum susține petenta. Faptul că societatea a prezentat facturi de livrare de bunuri întocmite pentru diverși clienți confirmate de primire de către aceștia, nu probează susținerea sa că bunurile au fost transportate de LT SRL, atâta timp cât în facturi nu sunt înscrise datele de expediție indicate în anexele la contract iar petenta nu prezintă CMR sau Avize de expediție în susținere, iar organele de control au constatat chiar că societatea a prezentat documente care probau că serviciile au fost prestate de alți parteneri.

Drept urmare, având în vedere faptul că livrările nu ar fi putut fi efectuate cu mijlocul de transport menționat în contractul 27/01.11.2011 (cu nr. de înmatriculare B-89-XXX- autoturism Matiz), că societatea nu a prezentat documente din care să reiasă că serviciile au fost efectiv prestate sau documentele prezentate nu pot fi reținute ca și justificare pentru serviciile de transport facturate se SC LT SRL, se reține ca în mod legal inspectorii fiscali nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de X66 lei și pentru TVA în sumă de X65 lei.

b) Servicii de publicitate

În perioada supusă inspecției fiscale societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de publicitate în sumă de X77 lei și a dedus TVA în sumă de X132 lei, în baza a trei facturi având la furnizor datele SC LT SRL.

Facturile fac trimitere la contractul nr. 31/01.06.2012 încheiat cu SC LT SRL, în calitate de „REGIE” și SC X SRL, în calitate de BENEFICIAR, în al cărui preambul sunt precizate următoarele:

“Având în vedere că REGIA a încheiat cu SC CME SRL un contract de regie privind vânzarea spațiului publicitar, REGIA va avea dreptul de a reprezenta interesele stațiilor în relațiile cu terți; având în vedere că beneficiarul este interesat în promovarea produselor și serviciilor sale, BENEFICIARUL este interesat în difuzarea spoturilor sale publicitare în cadrul rețelei de panouri din portofoliul REGIEI; întrucât părțile doresc să reglementeze pentru viitor un cadru

general de desfășurare a raporturilor de colaborare pentru difuzarea la posturile radio ale regiei a spoturilor publicitare ale beneficiarului”.

Obiectul contractului îl reprezintă „vânzarea de către REGIE a spațiului publicitar pe suport TV SCREEN în total de 15 panouri în următoarele zone (...) București, detinute de SC CME SRL în vederea difuzării de spoturi publicitare aparținând beneficiarului, potrivit comenzilor și cu condiția ca spoturile să nu contravină politicii rețelei și legislației în vigoare în schimbul plății unei sume de bani, agreeată de Părți, în condițiile și la termenele convenite de PĂRȚI.”

Conform clauzelor contractuale durata contractului este de la 01.06.2012 până la 01.06.2013, iar valoarea „*va fi dată de însumarea contravalorii serviciilor asigurate de Regie conform anexelor atașate la prezentul contract.*”

În Anexa zero la contractul sus menționat sunt stipulate condițiile tehnice de difuzare a materialului publicitar iar în Anexele 1, 2 și 3 sunt detaliile pentru fiecare din cele trei facturi referitoare la locații, frecvența, numărul de TV Screen pentru difuzarea spoturilor publicitare precum și prețurile pentru servicii.

În Procesul verbal nr. 12840/1/28.07.2017 încheiat de inspectori din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 7 Y, în care, referitor la serviciile de publicitate înregistrate de SC X SRL ca fiind prestate de furnizorul SC LT SRL, aceștia au consemnat cu privire la serviciile de publicitate facturate de societatea LT SRL, că SC X SRL nu a prezentat fotografii, rapoarte de monitorizare a publicității în spațiile contractate, sau alte documente din care să rezulte efectuarea acestor servicii. Totodată s-a reținut că:

„Din analiza informațiilor disponibile în bazele de date ale ANAF corelate cu datele din documentele prezentate de societatea X, rezultă următoarele:

- societatea CME SRL funcționează sub denumirea MSF SRL;*
- conform declarațiilor informative D394 privind achizițiile/livrările de bunuri/servicii pe teritoriul național în intervalul 2011-2012 societatea LT SRL nu a declarat achiziții/livrări de bunuri/servicii de la/către societatea MSF SRL;*
- în perioada analizată societatea MSF SRL nu a declarat achiziții de bunuri/prestări de servicii de la/către societatea LT SRL;*
- conform datelor declarate în D394, a înregistrărilor consemnate în registrul jurnal întocmit de societatea X SRL în perioada analizată și a extraselor de cont aparținând acestei societăți, rezultă că nu a existat o relație comercială directă între societatea X SRL și operatorul economic MSF SRL în perioada 2011-2012.(...)*

Din suma totală de X76 lei încasată de societatea LT SRL de la operatorul economic X SRL nu au fost efectuate plăți către societatea MSF SRL;”

Referitor la susținerea petentei că „*nu puteam încheia contract direct cu Societatea CMG SRL întrucât în primul rând subscrisa nu sunt agenție media și, pe de altă parte, CMG SRL era contractor principal cu REGIA, așa fiind prețul aferent unei campanii de publicitate ar fi fost excesiv*”, se constată că în anul 2014 SC X SRL, deși nu era agenție media, a încheiat contractul nr. 25C/01.04.2014 cu MSF SRL (fosta CMG SRL) pentru perioada 01.04.2014-31.12.2014, prețul negociat fiind de X133 lei +TVA. Organul de soluționare mai reține că societatea verificată nu a prezentat anexele la acest contract, în care erau prevăzute tarifele de difuzare, astfel că nu s-a putut face o comparație a tarifelor pentru a verifica susținerile petentei.

Având în vedere faptul că în conformitate cu declarațiile informative D394 privind achizițiile/livrările de bunuri/servicii pe teritoriul național, în intervalul 2011 - 2012 societățile LT SRL și MSF SRL CUIX (fostă CME SRL) nu au înregistrat achiziții/livrări de bunuri/servicii, LT SRL nu dispunea de resursele necesare asigurării spațiilor pentru derularea spoturilor publicitare TV iar documentele prezentate de X SRL nu ating dezideratul de document justificativ în sensul legii financiar-contabile astfel cum rezultă din dispozițiile art. 6 din Legea nr. 82/1991/R raportat la art. 21 alin. (4) lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003, coroborat cu pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, se reține că în mod legal organele de

control au concluzionat că nu s-a probat realitatea achiziției de prestări de servicii.

D) Referitor la serviciile de închiriere înregistrate în evidențele financiar contabile în baza unor facturi având la furnizor datele SC WV SRL CUIX (fosta LMO SRL până la 14.09.2014)

Conform documentelor la dosar, între societatea WV SRL, reprezentată prin administrator GF, în calitate de depozitar și societatea X SRL, reprezentată prin GA, în calitate de deponent a fost încheiat contractul nr. 38/03.06.2013 al cărui obiect îl constituie închirierea unui spațiu de depozitare de **100 mp** deponentului, pentru a-l utiliza spre păstrarea mărfurilor constând în semințe pentru gazon, predarea-primirea bunurilor urmând a se face pe bază de proces-verbal, semnat de ambele părți.

În contract se precizează că spațiul a fost subcontractat de societatea WV SRL (fosta LMO SRL), cu acordul proprietarului, respectiv societatea C SA dar nu au fost înscrise date de identificare cu privire la spațiul închiriat de societatea WV SRL către X SRL în ceea ce privește numărul Cărții Funciare în care este înscris imobilul respectiv, numărul CAD sau numărul TOPO.

Prețul depozitării a fost stabilit la valoarea de X78,20 lei plus TVA lunar, pe toată durata contractului, respectiv în intervalul 03.06.2013 – 31.12.2013 și a fost modificat prin actele adiționale nr. 1 și nr. 2, din datele de 01.09.2013 și 01.10.2013 la 333,75 lei/zi (fără TVA), respectiv 439,50 lei/zi (fără TVA).

În baza contractului de mai sus, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă 4 facturi în valoare totală de X79,76 lei (X80,10 lei baza impozabilă și X81 lei TVA).

În Procesul verbal nr. 12840/1/28.07.2017 încheiat de inspectori din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 7 Y aceștia precizează că din analiza datelor înscrise în declarațiile informative D394 privind achizițiile/ livrările de bunuri/servicii pe teritoriul național, în anul 2013 societatea LMO SRL, a declarat achiziții de la societatea C SA în valoare totală de X lei (X134 lei baza impozabilă și X135 TVA), dar Societatea C SA a declarat livrări către LMO SRL în sumă totală de X136 lei (X137 lei baza impozabilă și X138 lei TVA).

Data fiind diferența de X139 lei reprezentând achiziții declarate în plus de LMO SRL, față de livrările declarate de societatea C SA, inspectorii antifraudă au solicitat informații de la C SA cu privire la tranzacțiile cu LMO SRL și consemnează în procesul verbal că „În urma răspunsului la adresa de solicitare nr. AFSB 5805/08.05.2017 reprezentanții societății C SA au transmis documente justificative și informații din care rezultă următoarele:

- referitor la societatea WV SRL, societatea C SA a fost contactată de FG, care, prezentându-se la sediul societății C SA, a solicitat închirierea unei hale de depozitare în suprafață de **50 mp**, necesară demarării activității societății WV SRL fiind încheiat astfel contractul de închiriere nr. 567/01.04.2013 având ca obiect: A- spațiu de depozitare- în suprafață de 50 mp amplasat în clădirea identificată cadastral ca fiind C6;

- din analiza contractului nr. 567/01.04.2013 a rezultat că societatea WV SRL nu avea drept de subînchiriere a spațiului închiriat de la societatea C SA, conform clauzei contractuale stipulate la art. 6 Interdicția subînchirierii sau a cesiunii;

- chiria lunară a fost stabilită la prețul de 1 euro/mp/lună;

- în 15.04.2013, WV SRL a solicitat extinderea contractului de închiriere prin suplimentarea cu o suprafață de 500 mp de platforma betonată înțarcuită, în vederea depozitării în aer liber. Astfel, a fost încheiat actul adițional FN/15.04.2013 la contractul nr. 567/ 01.04.2013;

- în data de 16.04.2013 prin alt act aditional la contractul nr. 567/01.04.2013 a fost reziliat actul aditional din 15.04.2013, rămânând în vigoare și în folosința societății WV SRL (...) hala de depozitare în suprafață de 50 mp”.

Având în vedere cele prezentate mai sus și clauza stipulată la art. 6 din contractul de închiriere nr 567/01.04.2013 cu privire la utilizarea spatiului inchiriat de societatea WV SRL de la societatea C SA, se reține că în perioada 03.06.2013– 31.12.2013 SC WV SRL nu a deținut spațiul de depozitare în suprafață de 100 mp dat în chirie societății X SRL prin contractul nr. 38/03.06.2013, astfel că nu se justifică deducerea cheltuielilor cu chiria în sumă de X80 (și a

TVA în sumă de X81 lei) și mai mult, conform contractului 567/01.04.2013 încheiat între societățile WV SRL și C SA, societatea WV SRL nu avea dreptul de a subînchiria spațiul.

Petenta susține că nu știa că SC WV SRL nu a deținut spațiul de depozitare în suprafață de 100 mp, și că organele de control nu au probat această împrejurare, dar nu a prezentat niciun document care să permită identificarea și măsurarea spațiului pe care susține că l-a închiriat de la WV SRL și așa cum am arătat, conform declarațiilor reprezentantului SC C SA, WV SRL avea drept de utilizare a unui spațiu de doar 50 de mp în incinta clădirii deținută de C SA și nu putea subînchiria spațiul.

Se mai reține că din analiza informațiilor existente în baza de date ANAF, s-a constatat că nici societatea X SRL și nici SC WV SRL nu figurează cu punct de lucru înregistrat la vreo adresă din incinta C SA.

De asemenea, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în anul 2016 SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă 4 facturi având la furnizor datele SC WV SRL, în valoare totală de X82 lei, pentru care a fost dedusă TVA în suma X83 lei, și pentru care s-a prezentat contractul nr. W01/02.01.2016 al cărui obiect îl constituie închirierea unui spațiu de 500 mp în vederea depozitării mărfurilor aparținând SC X SRL.

În drept, referitor la exercitarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă unor servicii de închiriere imobile, sunt incidente prevederile art. 141 alin. (2) lit. e) și alin. (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu normele date în aplicare aprobate prin HG 44/2004, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv ale art. 292 alin. (2) lit. e) și alin. (3) din Legea nr. 227/ 2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu normele date în aplicare aprobate prin HG 1/2016, în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

Legea 571/2003

„art. 141 Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

[...]

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficia, cu plată, pe o anumită perioadă. Fac excepție următoarele operațiuni:

- 1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;*
- 2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;*
- 3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;*
- 4. închirierea seifurilor;*

[...]

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

HG 44/2004

„40. (1) Cu excepția situațiilor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal. Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise în conformitate cu prevederile art. 159 din Codul fiscal. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.

(2) În cazul operațiunilor scutite de taxă pentru care prin opțiune se aplică regimul de taxare conform prevederilor art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, nu se aplică prevederile alin. (1), fiind aplicabile prevederile pct. 38 și 39. Prin excepție, prevederile alin. (1) se aplică atunci când

persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) și f) din Codul fiscal nu a depus notificările prevăzute la pct. 38 și 39, dar a taxat operațiunile și nu depune notificarea în timpul inspecției fiscale.”

Legea 227/2015

„art. 292 **Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități**
(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficia, cu plată, pe o anumită perioadă. Fac excepție următoarele operațiuni:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;
2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;
3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;
4. închirierea seifurilor;

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin normele metodologice.”

HG 1/2016

„59. (1) Cu excepția situațiilor prevăzute la art. 292 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 292 din Codul fiscal. Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 292 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise în conformitate cu prevederile art. 330 din Codul fiscal. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.

(2) În cazul operațiunilor scutite de taxă pentru care prin opțiune se aplică regimul de taxare conform prevederilor art. 292 alin. (3) din Codul fiscal, nu se aplică prevederile alin. (1), fiind aplicabile prevederile pct. 57 și 58. Prin excepție, prevederile alin. (1) se aplică atunci când persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. e) și f) din Codul fiscal nu a depus notificările prevăzute la pct. 57 și 58, dar a taxat operațiunile și nu depune notificarea în timpul inspecției fiscale.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că închirierea de bunuri imobile este o operațiune scutită de TVA, însă orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea acestei operațiuni prin depunerea la organul fiscal a unei notificări. Legiuitorul a prevăzut că dacă prestatorul nu a depus notificarea pentru taxarea închirierii la organul fiscal nici în timpul inspecției fiscale, beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită.

În ceea ce privește susținerea petentei că „în condițiile în care societatea prestatoare a înțeles să taxeze respectiva operațiune, considerăm că în mod cel puțin indirect exista notificarea privind taxarea chiriei” se reține că menționarea TVA în facturi eronat întocmite cu TVA, nu echivalează cu depunerea notificării căci factura nu se depune la organul fiscal precum notificarea. Apoi, se reține că închirierea bunurilor imobile este o operațiune scutită de taxă iar factura emisă de locator nu trebuia să cuprindă TVA, astfel că, atunci când a primit o astfel de factură, SC X SRL era obligată, să solicite SC WV SRL să facă dovada depunerii notificării pentru taxarea operațiunii de închiriere sau să-i solicite stornarea facturilor cu TVA și emiterea unor noi facturi, fără TVA. Facturile de chirie puteau fi legal emise cu TVA numai dacă locatorul opta pentru taxarea operațiunii de închiriere prin depunerea unei notificări la organul fiscal în administrarea căruia se afla, o copie a notificării fiind transmisă clientului, pe care acesta astfel putea să o prezinte organului de inspecție fiscală. Inexistența notificării atrage

lipsa opțiunii de taxare a operațiunii scutite și implicit faptul că facturile de chirie au fost emise eronat cu TVA.

Referitor la susținerea petentei că „în timp ce subscrisa nu voi putea deduce TVA-ul achitat, Statul Român a încasat TVA-ul achitat de subscrisa, împrejurare care conduce la o evidentă inechitate juridică și faptică” se reține că în conformitate cu informațiile din bazele de date ANAF, SC WV SRL a achitat la bugetul de stat în perioada 2013- 2016 TVA în sumă totală de 4.983 lei, această societate declarând achiziții care nu au fost confirmate de parteneri în proporție de 95%, iar prin decontul de TVA și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa aferentă acestor achiziții, diminuând astfel TVA de plată sau înregistrând sold negativ de TVA. Se mai reține că atât inspectorii antifraudă, cât și organele de control, referitor la tranzacțiile cu SC WV SRL au concluzionat că în fapt a fost creat un circuit de tranzacționare scriptic/ artificial în scopul creării de avantaje constând în TVA deductibilă pentru SC X SRL, fapt pentru care au fost sesizate organele de cercetare penală.

Astfel, întrucât X SRL nu a probat îndeplinirea condiției privind notificarea taxării pentru închirierea de imobile, în conformitate cu prevederile art. 141 alin. (2) lit. e) respectiv 292 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal coroborate cu dispozițiile normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, se reține că în mod legal organele de control au stabilit că societatea nu are dreptul de a deduce TVA în sumă de X107 lei (X81 + X83 lei) aferentă serviciilor de închiriere imobil.

E) Referitor la serviciile de publicitate înregistrate în evidențele financiar contabile în baza unor facturi având la furnizor datele SC UI SRL CUIX

În perioada 01.05.2013- 28.11.2014 X SERVICES SRL, a înregistrat în evidența contabilă achiziții de servicii de publicitate (campanii media outdoor) de la societatea UI SRL în baza unui număr de 17 facturi, în valoare totală de X140,27 lei, furnizorul înscris pe facturi fiind SC UI SRL.

Societatea a prezentat la control următoarele contracte încheiate cu acest furnizor:

a) Contractul nr. 26/01.05.2013, în care societatea UI SRL are calitatea de Regie și X SRL are calitatea de beneficiar.

Obiectul contractului constă în vânzarea de către Regie a spațiului publicitar pe suport TV Screen în total de 11 panouri în următoarele zone: 1 Unirea Splai, 2 Unirea-lângă McDonalds (...), deținute de SC CME, în vederea difuzării de spoturi publicitare aparținând beneficiarului(...). În Anexa zero la contract sunt prezentate condițiile generale și tehnice de difuzare a publicității fiind precizat că materialul publicitar va fi transmis de către beneficiar pe suport CD și în cazul în care acesta nu ar fi corespunzător din punct de vedere tehnic și artistic, materialul publicitar va fi realizat de Regie, contra cost, cu acordul beneficiarului. În Anexa 1 sunt enumerate locațiile unde se prezintă spoturile publicitare, frecvența de redare, perioada de 31 zile, prețul de X85,14 lei, cu mențiunea că plata se va efectua în 9 tranșe egale.

În baza acestui contract SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă un număr de 9 facturi, emise în perioada 02.05.2013-31.05.2013 în valoare totală de X85,14 lei.

b) Contractul nr. 01/03.01.2014, în care societatea UI SRL are calitatea de Regie și X SRL are calitatea de beneficiar.

Obiectul contractului constă în vânzarea de către Regie a spațiului publicitar pe suport TV Screen în total de 11 panouri, în diferite zone din București, deținute de SC CME SRL, în vederea difuzării de spoturi publicitare aparținând beneficiarului. În Anexa 1 sunt enumerate locațiile unde se prezintă spoturile publicitare, frecvența de redare, perioada de 30 zile, prețul de X86,57 lei.

În baza acestui contract au fost înregistrate în evidența SC X SRL un număr de 4 facturi, emise în perioada 30.04.2014-30.09.2014, în valoare totală de X87,13 lei.

c) Contractul nr. UK01/01.12.2014, încheiat între societatea UI SRL în calitate de Prestator și X SRL în calitate de Beneficiar.

Obiectul contractului constă în preluarea de către Prestator a unor materiale de

publicitate de la Beneficiar în vederea difuzării acestora în presa centrală, presa locală, radio și televiziune pe teritoriul României. În baza acestui contract SC X SRL a înregistrat factura nr. 101/31.12.2014 în valoare totală de X88 lei reprezentând „avans conform specificații contractuale”, factură stornată în 09.01.2015 în baza facturii 102. Obiectul acestui contract nu s-a concretizat.

În Procesul verbal încheiat de inspectorii antifraudă Y, cu privire la SC UI SRL sunt consemnate următoarele:

- conform declarațiilor informative D394 privind achizițiile/livrările de bunuri/servicii pe teritoriul național, stocate în bazele de date ale ANAF, în intervalul 2013-2015 societatea X SRL a declarat achiziții de bunuri/servicii de la societatea UI SRL, în sumă totală de X89 lei (X90 lei baza impozabilă și X91 lei TVA), iar SC UI SRL a declarat livrări de bunuri/ prestări de servicii către societatea X SRL în sumă totală de X92 lei (X93 lei baza impozabilă și X94 lei TVA).

- din informațiile disponibile în aplicația INFOPC se reține că SC UI SRL are ca obiect principal de activitate declarat CAEN 7311 „Activități ale agenților de publicitate”, în perioada 03.10.2012 - 02.02.2016 asociat a fost dl ȘF, din data de 07.06.2016 societatea se află în procedura de faliment și CII ȘN deține calitatea de lichidator judiciar din data de 07.07.2016. Societatea a fost radiată în baza art. 174 din Legea 85/2014 la data de 14.03.2017, fiind închisă procedura insolvenței.

- conform raportului Revisal, societatea a figurat cu un număr de 4 salariați cu funcția de agent de vânzări, asistent manager, director vânzări;

- achizițiile declarate în perioada 2012-2015 nu au fost confirmate de parteneri în proporție de 95%, iar prin decontul de TVA societatea și-a exercitat dreptul de deducere aferent acestor achiziții, iar conform ultimului decont societatea avea TVA de recuperat în valoare de X95 lei;

- dl ȘF a fost asociat și administrator la societatea LT SRL în intervalul aprilie 2011- decembrie 2012, și figurează și ca salariat la SC LT SRL în perioada 06.09.2012 -14.01.2013, SC UI SRL în perioada 30.01.2013-22.11.2013, SC TBS SRL în perioada ianuarie 2013- aprilie 2016;

- conform adreselor de solicitare informații transmise de inspectorii DRAF București către o parte din furnizorii societății identificați în declarația D394, a rezultat că aceștia nu au desfășurat tranzacții cu societatea UI SRL (RI IMPEX SRL, V SA, E SRL, AD EXPERT SRL, A TECHNOLOGIES SRL). Furnizorii Ukracing International SRL nu au recunoscut tranzacțiile declarate de această societate în D394 (au fost transmise solicitări către 9 operatori economici din care 6 au negat existența unor relații economice iar 3 societăți au desfășurat tranzacții cu societatea UI SRL, care nu au nicio legătură cu prestările de servicii de publicitate facturate către beneficiarul X SRL;

- Societatea MSF SRL, care, potrivit clauzelor stipulate în contractele menționate mai sus a deținut spațiile cu panourile TV screen pe care se presupune că s-au derulat campaniile publicitare înscrise în facturile emise de societatea UI SRL, nu a declarat livrări/prestări către societatea UI SRL. Se reține că SC MSF SRL a raportat în luna aprilie 2014 livrări directe către SC X SRL în valoare de X141 lei și TVA aferentă de X142 lei, tranzacții confirmate și raportate de X SRL în aceeași perioadă prin declarațiile informative 394. Achizițiile de la SC MSF SRL nu au făcut obiectul constatărilor organelor de control. Aspectul că petenta a beneficiat de servicii de publicitate atât de la SC UI SRL cât și, în mod direct, de la SC MSF SRL, este relevant pe de o parte pentru a sublinia faptul că era impetuos necesar să se prezinte documente care să permită identificarea serviciilor prestate efectiv de fiecare parte iar pe de altă parte pentru a ilustra conduita fiscală a SC MSF SRL, care a declarat livrările către X SRL, ceea ce întărește concluzia că „livrările” către UI SRL nu au fost declarate pentru că nu au existat;

- Din documentele, spoturile audio și materialele video prezentate ca și materiale justificative pentru serviciile achizitionate de la SC UI SRL, nu rezultă că serviciile au fost prestate în fapt de către SC UI SRL;

Referitor la afirmația petentei că „*în cadrul celui de-al treilea contract, s-a realizat doar producția de spot, însă nerealizarea efectivă a publicității nu ne poate fi imputată, astfel că nu afectează caracterul deductibil al cheltuielilor aferente*”, organul de soluționare reține că deficiențele care au stat la baza obligațiilor suplimentare stabilite ca urmare a inspecției, nu cuprind și serviciile înscrise în Contractul nr. UK01/01.12.2014, inspectorii fiscali sesizând că factura nr. 101/31.12.2014 în valoare totală de X88 lei reprezentând „avans” înregistrată în baza acestui contracta fost stornată în 09.01.2015 în baza facturii 102, neinfluențând impozitele și taxele verificate.

F) Referitor la achiziția de servicii înregistrate în evidențele financiar contabile în baza unor facturi având la furnizor datele SC TBS SRL

În perioada 01.01.2014 – 31.12.2014 X SRL, a înregistrat în evidența contabilă un număr de 5 facturi, în valoare totală de X97 lei, reprezentând achiziții de bunuri și servicii de la societatea **TBS SRL**, după cum urmează:

a) prestări servicii constând în studii de piață conform contractului nr. 44/01.11.2013 încheiat între părți, al cărui obiect îl reprezintă „*identificarea posibilităților de extindere a activității pe teritoriul Bulgariei pe segmentele: plante ornamentale, flori și seminte de gazon*”. În baza acestui contract, societatea X SRL a înregistrat în evidențele contabile factura nr. 513/03.02.2014, în sumă totală de X98 lei (X99 lei baza impozabilă și X100 lei TVA), serviciile fiind evidențiate în contul 623.2- *Cheltuieli cu reclama*.

b) prestări servicii constând în studii de piață conform contractului nr. 11/15.04.2014 încheiat între părți, al cărui obiect îl reprezintă realizarea unui studiu de piață cu denumirea „*Lucerna- Studiul piețelor din Italia și Franța*”. În baza acestui contract societatea X SRL a înregistrat factura nr. 585/23.05.2014 în sumă totală de X101 lei (X102 lei baza impozabilă și X103 lei TVA), serviciile fiind evidențiate în contul 623.2- *Cheltuieli cu reclama*.

Din documentele la dosar, referitor la achiziția serviciilor privind studiile de piață de la SC TBS SRL, se rețin următoarele:

- X SRL a prezentat studiul de piață la care se face referire în contractul nr. 44/01.11.2013, document semnat de LB, în calitate de consultant și PM, în calitate de administrator;

- conform datelor din Revisal și a Declarațiilor 112 depuse la organul fiscal de către TBS SRL, LB nu figurează ca angajat al SC TBS SRL;

- PM a fost administrator și asociat unic al TBS SRL în perioada 02.10.2012-15.06.2016, dată de la care societatea se află în procedura falimentului;

- studiul de piață conține o descriere sumară a caracteristicilor pieței florale din Bulgaria, a performanțelor economice ale pieței din Bulgaria, aferentă perioadei 2008-2012, cele mai frecvente materiale de plantare și soiuri de plante, principalele societăți care comercializează plante ornamentale de interior/exterior sau produc material de plantare/floricultură;

- a fost prezentat studiul de piață care face obiectul contractului nr. 11 din 15.04.2014, document semnat de LB, în calitate de consultant. Acesta cuprinde aspecte generale cu caracteristici botanice, semănatul, date statistice privind cultivarea lucernei la nivel mondial și al Uniunii Europene. Referitor la piețele din Italia și Franța sunt prezentate informații generale cu privire la zonele de cultivare a lucernei, statistici, producători și distribuitori de lucernă;

- studiile de piață prezentate nu conțin concluzii, recomandări, analize, cote de piață, potențialul de absorbție al pieței, profilul clienților sau întocmirea de documentații de specialitate, fiind prezentate doar date cu caracter general, astfel că nu se justifică necesitatea acestora. Totodată, se reține că studiile sunt semnate de o persoană care nu a avut calitate de angajat al SC TBS SRL (LB) iar celălalt semnatar, dl. PM, în nota explicativă data de în data de 07.02.2017, a menționat că nu știe nimic referitor la persoana d-lui B, care a semnat în calitate de consultant împreună cu PM studiul de piață referitor la contractul 44/01.11.2013, afirmând

că nu cunoaște persoanele care s-au ocupat de studiul de piață. Acesta a mai afirmat că „*nu m-am ocupat de activitatea societății, am deschis societatea pentru a ajuta pe cineva, ȘF (...). ȘF este persoana care s-a ocupat de activitatea SC TBS SRL.*”

- obiectul principal de activitate al SC TBS SRL, conform cod CAEN 4120 este „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale” și nu deține specialiști care să elaboreze documentația aferentă studiilor de piață și nici nu au fost identificate colaborări cu alte persoane/societăți specializate;

- furnizorii cuprinși de SC TBS SRL în declarațiile tip D394 nu au recunoscut tranzacțiile declarate de această societate (98% dintre achiziții nu au fost confirmate);

- administratorul societății nu a dat curs invitațiilor transmise de inspectorii fiscali și nu a pus la dispoziția organelor de control documentele și informațiile solicitate.

Având în vedere cele mai sus prezentate, se reține ca pertinentă concluzia inspectorilor antifraudă că servicii de efectuare studii de piață descrise mai sus, nu au fost prestate de societatea TBS SRL, în fapt fiind creat un circuit scriptic cu scopul obținerii de avantaje fiscale constând în cheltuieli și TVA deductibile de către SC X SRL.

c) Totodată, organele de control au constatat că X SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr. 636/31.10.2014 reprezentând „avans servicii proiectare” în sumă de X104 lei (baza impozabilă) și X105 lei TVA, suma fiind înregistrată în contul 231- „*Imobilizări corporale în curs de execuție*”, și regăsindu-se în soldul acestui cont la 31.12.2017, astfel că nu a afectat calculul impozitului pe profit.

Pentru justificarea acestei operațiuni societatea a prezentat contractul nr. 24/ 01.10.2014 care a avut ca obiect: întocmirea documentației de specialitate pentru realizarea obiectivului „imobil de locuințe colective” și documentația PUD aferentă terenului cu suprafața măsurată de 271 mp, situat în București, str. Delea Veche, nr. 27, sector 2 și:

a. definitivarea soluției de proiect conform propunerilor și adaptarea la cerințele beneficiarului și a legislației în vigoare sau propunere de o nouă soluție;

b. pentru autorizația de construcție DTAC, întocmirea documentației necesare obținerii tuturor acordurilor și avizelor solicitate prin certificatul de urbanism și obținerea acestora în vederea construirii, obținerea autorizației de construcție pentru „imobil de locuințe colective” și documentația PUD aferentă terenului cu suprafața măsurată de 271 mp;

c. proiect tehnic PT de specialitate arhitectură, rezistență (structură), instalații termice, instalații electrice și curenți slabi, telefonie, TV, supraveghere video etc., instalații sanitare (apă-canal), drumuri de acces, gard de delimitare a proprietății, zid de sprijin, antemăsurători - liste de cantități, verificarea proiectelor de către verificatori atestați MLPTL, asistență tehnică, participarea pe șantier la fazele determinante pe tot parcursul execuției;

d. detalii de execuție fază DDE pe parcursul derulării proiectului;

f. asistență periodică pe șantier pe durata întregii construcții pentru a asigura respectarea proiectului de către constructor și a veni în ajutorul dirigintelui de șantier.

Valoarea contractului a fost stabilită la suma de X143 lei TVA inclus.

În Procesul verbal nr. 12840/1/28.07.2017 încheiat de inspectorii din cadrul DRAF 7 Y la SC X SRL, referitor la acest contract, se menționează că la solicitarea organelor de control a fost prezentată documentația care a stat la baza emiterii facturii nr. 636/31.10.2014, respectiv:

- acordul notarial al vecinilor pentru amplasare pe limita de proprietate/supraînălțare calcan;

- Avizele eliberate de Apa Nova București SA (nr. 91507126/03.06.2015), Enel Distribuție Muntenia SA (nr. 144990590/12.05.2015), Distrigaz Sud Rețele SRL (nr. 309620466/26.05.2015), Regia Autonomă de Transport București (nr. BAE20019/18.05.2015), Comisia de coordonare a Primăriei municipiului București (nr. 1345441/10.07.2015), Telecom România Communications SA (nr. 100/05/03/01/1342 /10.06.2015), cu mențiunea că solicitările au fost întocmite de către RG- Angela, în calitate de beneficiar persoană fizică, aceasta achitând și

facturile aferente eliberării avizelor respective;

- certificatele de urbanism, documentația PUD, raport de expertiză tehnică, planuri și ilustrări de arhitectură.

Din analiza acestora a rezultat faptul că s-a obținut un prim Certificat de urbanism sub nr. 1383/71D în data de 08.10.2014 pentru imobilul, compus din teren în suprafață de 295 mp, proprietate a d-nei RG Angela și ulterior Certificatul de urbanism nr. 141/6/D din 06.02.2015 în care imobilul se afla în proprietatea SC X SRL, aceasta devenind proprietar în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. 5090/03.12.2014.

Inspectorii antifraudă sesizează că Potrivit planului urbanistic de detaliu pentru realizare locuință colectivă P+4+5R str. Delea Veche, nr. 29, București, județul Ilfov aflat în faza de proiectare PUD având ca beneficiar pe RG ANGELA și proiectant societatea TBS SRL, subproiectant ACON DESIGN PM SRL întocmit în februarie 2015, conform listei de semnături, apar menționate următoarele persoane:

- șef proiect MOHSIN MOHAMED arhitect cu drept de semnătură conform Ordinului Arhitecților din România, nr. TNA 4446 și angajat cu contract de muncă la societatea ACON DESIGN PM SRL începând cu 03.02.2016;

- proiectanți urb. CIUBUC NICOLETA, urb. DRAGAN LAURA, urb. IONESCU CRISTINA, persoane angajate cu contract de muncă la societatea ACON DESIGN SRL;

- coordonator arhitect ALEXANDRA DOROBANȚU, începând cu data de 03.11.2014 a fost angajată ca expert arhitect cu normă parțială la societatea TBS SRL, conform raportului Revisal, iar conform Ordinului Arhitecților din România este arhitect cu drept de semnătură, nr. TNA 1 705;

- din conținutul documentației de urbanism a rezultat că aceasta a fost întocmită în luna februarie 2015 (nu se menționează ziua) în baza Certificatului de urbanism nr. 1383/71 D din 08.10.2014, eliberat de Primăria Sectorului 2, municipiul București, deși a fost eliberat un alt Certificat de urbanism nr. 141/6 D din 06.02.2015 care atestă că imobilul se afla în proprietatea societății X SRL, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 5090/03.12.2014;

- suprafața terenului care a generat PUD este de 295 mp, fiind liber de construcții;

- zona amplasamentului studiat este o zonă de locuit, cu locuințe individuale și colective, cu regim de înălțime P-P+6.

Inspectorii antifraudă precizează că reprezentantul societății X SRL nu a putut face dovada depunerii acestei documentații la Primăria Sectorului 2 București în vederea avizării.

Potrivit Planului urbanistic de detaliu din mai 2015 - str. Delea Veche, nr. 29, sect. 2, având ca beneficiar RG-ANGELA, proiectant de specialitate N&G DECOR SRT SRL (str. Prof. Mihail Georgescu, nr. 19, sect.2, București):

1. Piese decrișe: Memoriu justificativ

2. Piese desenate: încadrare în zonă, PUZ S2 - PUG - Planșa 1, Analiză existent - Planșa 2, Regim juridic/echipare edilitară - Planșa 3, Reglementări - Planșa 4.

În Memoriu de prezentare este înscris că conform documentației anexate (certificat de urbanism nr. 1383/71"D" din 08.10.2014) proprietarul terenului este RG ANGELA, „proprietate privată persoane fizice” conform actelor de proprietate-proprietar actual (mai 2015) - proprietate privată persoana fizică RG-ANGELA.

Se reține astfel, că documentele prezentate de petentă, fie o indică pe d-na RG ANGELA ca și beneficiar (de exemplu Aviz Apa Nova București SA nr. 91507/03.06.2015,), fie au fost realizate de către alte societăți decât TBS SRL, (de exemplu PUD-ul a fost realizat de N&D Decor Art SRL, documentația geo-tehnică (memoriu tehnic și anexe grafice) a fost întocmită de către ANSIB GRUP SRL, raportul de expertiză tehnică E212-5/2015 privind condițiile de proiectare și execuție a imobilului nou de locuințe colective din str. Delea Veche, nr. 29, sector 2 București, a fost întocmit de către COMĂNESCU I. AUREL. De asemenea, se reține că societatea nu a prezentat cele trei componente ale proiectului (arhitectură, rezistență, instalații)

vizate spre neschimbare, așa cum obligă prevederile Legii 50/1991 privind autorizarea în construcții-norme de aplicare.

Totodată, organul de soluționare reține că o parte din obiectul contractului, cum ar fi „asistența tehnică, participarea pe șantier la fazele determinante pe tot parcursul execuției”, „participarea pe șantier la fazele determinante pe tot parcursul execuției” nici nu ar fi putut fi realizată, proiectul de construcție nemaifiind pus în practică, astfel că nu se justifică de ce a fost facturat și achitat prețul întreg contractat.

Referitor la susținerea petentei că „În ceea ce privește TVA-ul aferent serviciilor de proiectare achiziționate de la Societatea TBS SRL, arătăm preliminar faptul că Factura 636/2014 nu reprezintă factură de avans, ci factura integrală”, organul de soluționare reține că la dosarul contestației este arhivată copia după factura 636/31.10.2014, reținută de către organele de control ca urmare a inspecției, în care este înscris „AVANS servicii proiectare conform specificațiilor contractuale”. De asemenea, se reține că în procesul verbal nr. 12840/1/28.07.2017 încheiat de inspectorii din cadrul DRAF 7 Y la SC X SRL, aceștia afirmă că „societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr. 636/31.10.2014 reprezentând avans servicii proiectare conform specificațiilor contractuale”. În ceea ce privește copia facturii 636/31.10.2014 anexată de petentă la contestație, organul de soluționare constată că nu corespunde cu factura prezentată la verificările anterioare, aceasta neputând fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, existând suspiciunea că a fost refăcută ulterior inspecției.

Totodată, se reține că petenta nu explică de ce ar fi acceptat o factură pentru valoarea integrală a serviciilor contractate cu SC TBS SRL la mai puțin de o lună de la semnarea contractului, în condițiile în care nici nu deținea terenul indicat în contract, majoritatea documentelor indicate sunt datate în 2015, iar prevederile contractuale precizau că „decontarea lucrărilor se va face pe faze și respectiv etape de proiectare, la maximum 3 zile după primirea facturii” și erau prevăzute și sume a se deconta „la recepția finală a clădirii”.

Se mai reține că în conformitate cu Contractul de vânzare autentificat cu nr. 662/12.12.2016 încheiat între societatea X SRL, PRE SRL și RG ANGELA, având ca obiect vânzarea imobilului situat în Municipiul București, str. Delea Veche, nr. 29, Sector 2, compus din teren în suprafață de 295 mp din acte, din măsurătorile cadastrale rezultând o suprafață de 271 mp, având nr. cadastral 212182 și fiind intabulat în Cartea Funciară nr. 212182, ținută de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară București se precizează referitor la prețul contractului, de **180.000 euro**, că întrucât vânzătorul nu a achitat prețul imobilului datorat către RG ANGELA, în sumă de 180.000 euro conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 5090/03.12.2014, părțile au convenit ca suma de 180.000 euro să fie achitată către RG ANGELA astfel: cumpărătorul (PRE SRL) va achita suma de 152.000 euro, iar vânzătorul (X SRL) va plăti diferența de 28.000 euro. Astfel, se reține că societatea a comercializat terenul achiziționat de la persoana fizică afiliată RG ANGELA cu același preț cu care l-a vândut, de unde rezultă că nu a inclus în prețul de vânzare și proiectele și celelalte documente care susține că ar fi fost realizate de către SC TBS SRL.

Astfel, este infirmată susținerea petentei că „bunul a fost înstrăinat împreună cu această documenteție”, fapt confirmat de altfel și de Procesul verbal de predare–primire din data de 12.12.2016 anexat la contestație, în care se menționează printre documentele predate de către X SRL către SC PRE SRL, la punctul 30 și: „Proiectul conform căruia X SRL urma să edifice construcția, proiect care nu face obiectul vânzării/cesionării”, constatându-se astfel că avansul achitat către TBS SRL de SC X SRL nu s-a materializat în realizarea de venituri impozabile pentru aceasta, fapt pentru care în mod legal TVA în sumă de X105 lei înscrisă în factura de avans a fost respinsă la deducere.

Date fiind cele anterior precizate se constată ca pertinentă concluzia inspectorilor fiscali că: „avansul pentru serviciile de proiectare înregistrat în evidența contabilă de X SRL, având ca furnizor societatea TBS SRL, a fost achitat în baza unor documente care nu îndeplinesc

calitatea de documente justificative, care nu reflectă operațiuni economice reale”.

În susținerea contestației, aferent constatărilor ce privesc achizițiile de la cele 6 societăți analizate la prezentul punct al deciziei, petenta invocă jurisprudența europeană care apreciază că împrejurările legate exclusiv de activitatea unui contribuabil nu pot fi imputate unui alt contribuabil în măsura în care acesta nu a cunoscut ori nu a fost în măsură să cunoască aceste împrejurări. Petenta citează decizia CJUE în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahageben și Peter David prin care Curtea a declarat că:

1) *„Articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului pe care îl datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.”*

2) *„Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat”.*

Referitor la susținerile petentei din contestație că nu poate fi ținută răspunzătoare pentru conduita furnizorilor săi, organul de soluționare reține că, așa cum am precizat anterior, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, **ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.** Se mai reține că în speță, cu privire la lanțurile de aprovizionare de la societățile CA SRL, PD SRL, LT SRL, WV SRL, UI SRL și TBS SRL este vizată realitatea operațiunilor, în condițiile în care societatea nu a probat îndeplinirea condițiilor de fond pentru exercitarea dreptului de deducere și există indicii că societatea a înregistrat achiziții de la aceste societăți cu scopul de a se sustrage de la plata obligațiilor către bugetul de stat.

Astfel, referitor la serviciile analizate în cauză, se reține că în condițiile în care inspectorii fiscali au constatat că prestatorii înscrși în facturi nu aveau capacitatea umană și materială de a efectua transporturile, studiile sau promovarea, iar documentele prezentate de societate nu ating dezideratul de document justificativ în sensul legii financiar-contabile astfel cum rezultă din dispozițiile art. 6 din Legea nr. 82/1991/R raportat la art. 21 alin. (4) lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003, coroborat cu pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, drept urmare în mod legal organele de control au concluzionat că nu s-a probat realitatea achiziției de prestări de servicii.

Jurisprudența europeană în materia TVA a statuat că *„O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această*

fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).

Curtea de Justiție a Uniunii Europene prin jurisprudența sa a mai stabilit că „Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”

Totodată, conform jurisprudenței europene în cauza C-18/13, Maks Pen EOOD, curtea a statuat că „Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană impozabilă să deducă taxa pe valoarea adăugată care figurează pe facturile emise de un furnizor atunci când, deși serviciul a fost prestat, se dovedește că acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul său, în special pentru că aceștia din urmă nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, că costurile pentru prestarea serviciului nu au fost înscrise în registrele lor contabile sau că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s-a dovedit inexactă, cu condiția dublă ca astfel de fapte să constituie un comportament fraudulos și să se dovedească, având în vedere elementele obiective furnizate de autoritățile fiscale, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată ca temei pentru dreptul de deducere era implicată în această fraudă, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice”.

„În această privință, Curtea a statuat deja că justificabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii” (C-32/03, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).”

Rezultă, din practica expusă, faptul că Curtea Europeană de Justiție lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe ... că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite de contractant, condiție care, după cum vom arăta, este îndeplinită în speță.

Din documentele la dosar se constată că reprezentanții petentei „știau sau ar fi putut să știe” că operațiunile în cauză nu sunt reale, având în vedere următoarele:

a) Societățile au avut aceeași administratori precum și angajați comuni, respectiv anumite persoane au fost angajate pe rând la societățile care fac obiectul prezentei analize, și la societatea afiliată cu petenta, SC X SERVICES SRL.

Astfel:

- organele de control precizează că o parte a salariaților societății CA SRL (11 persoane) au fost angajați și la societățile LT SRL, WV SRL, UI SRL și X SERVICES SRL. De exemplu dl BA CNPX, indicat ca șofer în cazul transporturilor „efectuate” de SC CA SRL, a devenit angajat al SC CA SRL în data de 30 mai 2014, în funcția de îngrijitor spații verzi, fiind încheiat contract pe perioadă determinată (30.05.2014-30.06.2014) iar în perioada 30.09.2014-05.11.2014 a fost angajat la societatea SC X SERVICES SRL, în funcția de muncitor necalificat în agricultură, dl CDA CNPX a devenit angajat al SC CA SRL în data de 30 mai 2014, în funcția de îngrijitor spații verzi, fiind încheiat contract pe perioadă determinată (30.05.2014-30.06.2014) iar în perioadele 17.10.2014-17.11.2014 și 16.04.2015-08.05.2015 a fost angajat la societatea SC X SERVICES SRL, în funcția de muncitor necalificat în silvicultură, d-na VE CNPX a fost angajată la SC CA SRL în perioada 19.05.2014-30.09.2014, în funcția de expert inginer horticol, la SC WV SRL în perioadele 09.05.2013-09.07.2013 și 06.09.2013-06.11.2013 în funcția de consilier inginer horticol, precum și la SC X SERVICES SRL în perioadele 03.09.2014-03.05.2017 și 24.07.2018-20.09.2018 în funcția de consilier inginer horticol;

- dl ȘF CNPX, figurează ca salariat la SC LT SRL în perioada 06.09.2012 -14.01.2013, SC UI SRL în perioada 30.01.2013-22.11.2013, și la SC TBS SRL în perioada ianuarie 2013 -

aprilie 2016. De asemenea, acesta a deținut funcția de administrator și a fost asociat la SC LT SRL în intervalul aprilie 2011-decembrie 2012 și de asociat la SC UI SRL în perioada 03.10.2012 – 02.02.2016 și administrator în intervalul 03.10.2012 – 25.05.2016. Totodată în Procesul verbal nr. 12840/1/18.07.2017 inspectorii antifraudă precizează că dl ȘF a administrat în fapt și societățile WV SRL și TBS SRL (conform adresei A_AFR 9464/09.05.2017 întocmită de DRAF București). Astfel, doar aspectul că dl ȘF a reprezentat mai multe societăți cu care SC X SRL a desfășurat operațiuni economice, este în măsură să ridice suspiciuni cu privire la comportamentul fiscal al societăților reprezentate de acesta;

- dl BD asociat al SC CA SRL și administrator în perioada 28.07.2014-05.05.2015 a fost angajat în funcția de expert inginer horticol la SC WV SRL în perioadele 09.05.2013-09.07.2013 și 06.09.2013-21.12.2013;

- dl OLO, asociatul și administratorul societății SC CA SRL în perioada 28.02.2007-28.07.2014, a avut calitatea de administrator/asociat și la următoarele societăți: FV SA (CUI X)-fondator, administrator, LM SRL (CUIX)- asociat unic, administrator, HP SRL (CUI X)- asociat, SODT SRL (CUI X)- asociat, IGC SRL (CUI X)- asociat, CMG SRL (CUIX)- asociat, administrator, BPC SRL (CUIX)- asociat, administrator, MSF SRL (CUIX)- asociat, administrator;

b) La data semnării contractului de transport nr. 02/01.03.2014 cu SC CA SRL, această societate era încă inactivă, și nu era înregistrată în scopuri de TVA iar la data semnării Contractului de transport nr. 04/01.03.2014 cu PD SRL aceasta avea codul de TVA anulat din oficiu în conformitate cu prevederile art. 153 alin. 9) lit. e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, deoarece nu a declarat achiziții/livrări în deconturile de TVA, iar verificarea registrelor publice privind contribuabilii inactivi sau care sunt înregistrați în scopuri de TVA constituie în relațiile dintre profesioniști un act de minimă diligență;

c) Între cele 6 societăți au avut loc transferuri de bani deși nu au declarat livrări/achiziții care să justifice plățile/încasările, și se efectuează retrageri în numerar în sume considerabile din conturile acestora. Astfel, din documentele la dosar se rețin următoarele:

c.1) sumele încasate în perioada 30.06.2014-14.04.2015 de către SC CA SRL de la SC X SRL, în aceeași zi sau ulterior, fie au fost ridicate în numerar fie au fost utilizate pentru a se efectua plăți către alte societăți din grup: SC WV SRL, UI SRL, TBS SRL și SC PD SRL;

c.2) sumele încasate în perioada 27.05.2014-27.04.2015 de către SC PD SRL de la SC X SRL, în aceeași zi sau în ziua următoare, fie au fost ridicate în numerar de la ATM-uri fie au fost utilizate pentru a se efectua plăți către alte societăți din grup: SC WV SRL, UI SRL, TBS SRL;

c.3) sumele încasate de către SC LT SRL de la SC X SRL, fie au fost ridicate în numerar de la ghișeul bancar sau de la ATM-uri, fie au fost utilizate pentru a se efectua plăți către SC WV SRL. Se reține că LT SRL a avut încasări în sumă totală de 10.947.359 lei, din care doar suma de 1.977.156 lei a fost utilizată pentru diverse plăți: furnizori, comisioane bancare, diferența fiind ridicată în numerar de la ghișeul băncii de către ȘF, sau sumele erau virate în contul de card atașat contului de disponibil și ulterior retrase de la diverse ATM-uri;

c.4) din sumele încasate de către SC UI SRL (11.831.088 lei) mare parte au fost transferate între diverse conturi ale sale și apoi fie au fost ridicate în numerar de la ghișeul bancar de către dl ȘF, fie au fost retrase de la ATM-uri (în total 6.258.206 lei);

b.5) din verificarea extraselor bancare ale SC TBS SRL s-a constatat că din sumele încasate au fost transferate între diverse conturi deținute de societate și apoi retrase de la ATM-uri (în total 3.380.745 lei).

Nu poate fi primită apărarea petentei în sensul că nu-i pot fi imputate eventualele nereguli săvârșite de către furnizorii săi, întrucât potrivit art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 „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”, legiuitorul instituind o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.

În drept, sunt incidente și prevederile art. 72 și ale art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

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.”

În decizia Curții Europene de Justiție C 255/02 Halifax & Other, pentru situația în care se constată că o operațiune are ca scop să aducă un avantaj pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, Curtea a stabilit următoarele:

- *Atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare;*
- *Aplicarea legislației Comunitare nu poate fi extinsă și asupra tranzacțiilor efectuate de agenții economici doar în scopul de a obține anumite avantaje în mod necuvenit;*
- *Tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive;*
- *Este datoria organelor de control să verifice, în concordanță cu prevederile legislației naționale, dacă legislația Comunitară este subminată, dacă a avut loc vreun abuz în cazul respectiv (paragraful 29 din cazul C-79/01 Payroll and Others (2002));*
- *Orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând scop economic, va fi ignorat și situația “normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.*

Prin urmare, din jurisprudența europeană în cazul C 255/02 Halifax&others, rezultă că în situația în care, în urma investigațiilor fiscale, se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv.

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care „constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există, în acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție.

Astfel, se reține că în cauză documentele prezentate de societatea verificată nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă a serviciilor facturate de SC CA SRL, SC PD SRL, SC LT SRL, SC WV SRL, SC UI SRL și SC TBS SRL, prin urmare, în mod legal organele fiscale nu au luat în considerare tranzacțiile înscrise în facturile emise de aceste societăți. Se mai reține

că pentru TVA înscrisă în facturile de închiriere imobil emise de SC WV SRL, societatea nu a prezentat notificarea pentru taxarea acestor operațiuni scutite fără drept de deducere, astfel că în mod legal organele de control au stabilit TVA suplimentară aferentă acestora.

Drept urmare, având în vedere cele anterior precizate și prevederile legale incidente în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit în sumă de X117 lei și pentru TVA suplimentară în sumă de X3 lei.**

III.6. Referitor la contestarea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 34/25.02.2019 emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. X are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu face parte dintre actele administrativ- fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În fapt, urmare a deficiențelor constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/25.02.2019, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.02.2019, precum și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 34/25.02.2019 prin care s-a dispus măsura de „Regularizarea avansului achitat pentru serviciile de proiectare către TBS SRL înregistrat în contul 231 Imobilizări corporale în curs de execuție, în sumă de X104 lei”.

În contestația formulată societatea precizează că înțelege să conteste și dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, conform căreia trebuie să regularizeze avansul. În motivare aceasta susține că contractul de proiectare era necesar în vederea luării unei decizii cu privire la investiția pe terenul din București. Totodată contestatara precizează că în contract au fost prevăzute în detaliu serviciile care vor fi prestate, pe faze de execuție, serviciile au fost prestate conform prevederilor contractuale, au fost obținute avize, acorduri, autorizații, au fost întocmite proiecte și planuri, au fost realizate planșe cadastrale și planuri de situație, au fost elaborate piese scrise și desene anexă la proiect, s-a purtat corespondența cu autoritățile competente, etc.

Contestatara susține că terenul a fost înstrăinat împreună cu această documentație, cheltuiala fiind realizată în scopul obținerii de venituri.

În drept, în speță sunt incidente dispozițiile art. 272 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

Art. 272 Organul competent

(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 verificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

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

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;

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

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor.

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.

coroborat cu pct. 5.1 și pct. 5.3 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd că:

„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege. [...]

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”.

Potrivit acestor dispoziții legale, în vigoare la data depunerii contestației, structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice au competența de soluționare numai a contestațiilor 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, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Totodată, se reține că în conformitate cu prevederile art. 98 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, sunt asimilate deciziilor de impunere:

“Art. 98 Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;

b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;

d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”

Prin urmare, se constată că D.G.R.F.P. X-Serviciul Soluționare Contestații nu are competența de soluționare a contestației formulate împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 34/25.02.2019, fapt pentru care competența de soluționare revine Administrației Județene a Finanțelor Publice X, în calitate de organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal.

Astfel, având în vedere prevederile art. 272 alin. (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, pentru acest capăt de cerere **contestația va fi trimisă spre competență soluționare organului fiscal emitent al actului atacat.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 270, art. 272 alin. (1), (2) și (6), art. 273, 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 formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.02.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/25.02.2019 de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma totală de X144 lei, din care X145 lei impozit pe profit și X3 lei TVA.**

2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/25.02.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/25.02.2019 de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma de X113 lei, reprezentând impozit pe profit.**

3) Transmiterea spre competență soluționare, către A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, a contestației formulate de SC X SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 34/25.02.2019.

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.