

DECIZIA NR.1445

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P., cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, prin care s-a stabilit in sarcina sa obligatii fiscale , care se compun din:

- impozit pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- impozit pe veniturile din dividende.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completările ulterioare, în raport de comunicarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice prin remiterea actului administrativ fiscal sub semnatura contribuabilului conform adresei existenta in copie la dosarul cauzei și de data inregistrarii contestatiei la D.G.R.F.P., conform amprentei stampilei acestei institutii aplicata pe contestatia aflata în original la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si solicita anularea obligatiilor fiscale reprezentand:

- impozit pe profit stabilit suplimentar de plata asupra bazei impozabile;
- taxa pe valoarea adaugata stabilita asupra bazei impozabile ;
- impozit pe veniturile din dividende stabilit suplimentar de plata asupra bazei impozabile ;

si exonerarea de la plata obligatiilor fiscale mai sus enumerate din urmatoarele motive:

- 1.Impozit pe profit;

a) În ceea ce privește nedeductibilitatea cheltuielilor cu serviciile achiziționate de la furnizorul V, societatea contestată prezintă următoarele argumente:

Potrivit dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal cheltuielile sunt nedeductibile fiscal dacă nu se poate justifica necesitatea prestării serviciilor achiziționate și dacă pentru serviciile respective nu s-au încheiat contracte; consideră că în speta nu poate fi refuzată deductibilitatea cheltuielilor deoarece tratamentele fitosanitare sunt absolut necesare pentru plantația de afin, fapt necontestat de organul fiscal, în lipsa acestor tratamente plantația nu ar fi intrat pe rod și nu ar fi produs fructele care au fost valorificate pe piață și care au generat veniturile impozabile ulterioare.

Cu privire la contractul încheiat cu prestatorul de servicii, societatea contestată susține că și-a îndeplinit obligațiile legale impuse de Codul fiscal, respectiv a încheiat Contractul de prestări servicii în care se precizează obiectivul serviciilor și prețul acestora, a încheiat situații de lucrări, prin care se certifică executarea tratamentelor.

Faptul că tratamentele fitosanitare au fost contractate cu o societate nou înființată nu are nicio relevanță câtă vreme această societate a fost legal înființată și înregistrată; societatea furnizoare a deținut cont bancar deschis la BCR, fapt care dovedește încă odată că societatea era înregistrată legal; faptul că situațiile de lucrări nu prezintă prețul unitar, valoarea manoperei și transportului utilajelor, este nerelevant deoarece Codul Fiscal nu impune o asemenea condiționare, ceea ce înseamnă că organul fiscal adaugă la lege. Societatea contestată susține că prețul a fost convenit în sumă fixă, forfetară, fapt reglementat și permis în mod expres de Codul Civil în cazul antreprizei de servicii.

Totodată societatea contestată susține că, conduita fiscală a furnizorilor nu poate atrage sancționarea sa; faptul că în cadrul unor controale documentare asupra acestui furnizor s-a constatat neîndeplinirea obligațiilor de depunere a declarațiilor fiscale, declarațiilor privind personalul, depunerea cu întârziere a declarației 394 prin care au declarat livrările către X SRL precum și faptul că organul fiscal a reținut că acest furnizor nu avea capacitatea tehnică de a efectua serviciile nu poate fi trasa la răspundere de conduita fiscală a altor persoane și această conduită nu poate conduce în mod automat la sancționarea sa pentru societăți care nu se află sub controlul acesteia.

Societatea contestată susține că a indicat în cursul inspecției fiscale persoana cu care a discutat și negociat contractele și execuția lucrărilor și a primit facturile, respectiv administratorul și asociatul unic al V; a efectuat plăți numai pe baza facturilor fiscale emise de furnizor în conformitate cu prevederile art 155 Cod Fiscal, prin virament bancar dovedit cu extrase de cont emise de bancă. Plățile au fost efectuate în contul real al furnizorului, cont verificat și autorizat de banca comercială a furnizorului.

Totodată societatea contestată arată că a primit bunurile și serviciile prevăzute în contract și în facturi care au fost reflectate în contabilitatea proprie și declarate; modul în care furnizorul a ținut contabilitatea și și-a îndeplinit obligațiile de raportare și plată a taxelor și impozitelor nu se află nici sub controlul sau și nici în responsabilitatea administratorului. Arată că organul fiscal avea obligația de a se raporta la jurisprudența obligatorie emisă de CJUE în cauzele Gabor Toth, cauza C-324/11, C-285/11, Bonik EOOD, jurisprudența Kittel și Recolta Recycling, punctele 56-61, precum și Mahageben și David, punctul 45.

Considera ca este nelegală sancționarea sa pentru conduita contabilă și fiscală a altei societăți, fără să se aducă probe de către organul fiscal că ar fi fost implicată într-o fraudă comisă de furnizorul din amonte motiv pentru care solicita reanalizarea Deciziei de impunere sub acest aspect, în conformitate cu jurisprudența obligatorie a CJUE.

Societatea contestatara arata totodata ca cheltuielile au fost efectuate în scopul obținerii de venituri și anume arata ca din activitatea de producție și valorificare afine a realizat venituri impozabile , cheltuielile cu serviciile fitosanitare fiind necesare pentru obținerea de venituri impozabile de către societate.

b)Cu privire la cheltuielile cu serviciile prestate de către Intreprinderea Individuală , societatea contestatara nu este de acord cu concluziile organelor de inspectie fiscala din urmatoarele motive:

În primul rând, sub aspectul realității și necesității activității prestate cu privire la identificarea potențialilor investitori, negocierea transferului de active la preț minim determinat și întocmirea documentațiilor pentru transferul de active realizat de la Societatea X către cumpărătorul A, arata ca PF X este cel care, prin activitatea și contribuția sa directă, a generat atragerea de clienți, încheierea de contracte, implementarea proiectelor contractate și vânzarea afacerii constând în plantația de afin. Contribuția sa a fost directă și esențială, în sensul că fără activitatea sa, nu ar fi existat nici clienți și nici venituri impozabile în patrimoniul societății.

Societatea contestatara arata ca în raportul de inspecție fiscală inițial întocmit de către A.J.F.P. nu a fost recunoscută nici deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile prestate de Intreprinderea Individuală în scopul realizării activității de implementare a proiectelor finanțate din fonduri europene pentru diverși beneficiari, nici deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de consultanță care privesc vânzarea plantației de afin. S-a invocat neprestarea serviciilor de către persoana fizică autorizată ci de către administratorul X, precum și neutilizarea serviciilor în scopul realizării de venituri impozabile de către societate.

În Raportul de inspecție fiscală , contestat , s-a recunoscut realitatea prestării serviciilor aferente proiectelor finanțate din fonduri europene de către Intreprinderea Individuală, dar nu s-a recunoscut necesitatea și realitatea prestării serviciilor de consultanță pentru vânzarea afacerii.;în recunoașterea de către organul fiscal a scopului economic al serviciilor de consultanță pentru accesarea fondurilor europene au primat concluziile organului de cercetare penală din dosarul penal care, prin Ordonanța procurorului a dispus clasarea cauzei cu privire la infrațiunea de evaziune fiscală, faptă sesizată de A.J.F.P.ca fiind comisă de reprezentanții Societatii L.

Referitor la serviciile prestate de Intreprinderea Individuală în scopul identificării cumpărătorului și vânzării afacerii reprezentate de plantația de afin, organul fiscal se rezumă la a afirma că organele de cercetare penală nu s-au exprimat asupra realității operațiunilor înregistrate de L și TVA și aceasta după ce, într-un paragraf anterior concluzionează că „în fapt, negocierile pentru perfectarea transferului de active aflate în proprietatea și folosința societății au fost efectuate de către administratorul acesteia, care conform actului constitutiv are ca atribuții încheierea de contracte.

Din referatul cu propunere de clasare rezultă că organele de cercetare penală au efectuat cercetări și au administrat în cauză probe pe baza cărora nu s-a putut

stabili cu certitudine că s-au înregistrat în contabile cheltuieli având la bază operațiuni comerciale/economice nereale, în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale de către reprezentanții SC L în relațiile derulate cu I.I.

Ori, așa după cum rezultă din Decizia de impunere, organul fiscal stabilește toate obligațiile fiscale suplimentare pornind de la premisa că în contabilitatea Societății X s-au înregistrat cheltuieli cu serviciile fitosanitare și cu consultanța pentru afaceri care nu au fost prestate în fapt și nu au fost necesare societății (operațiuni economice nereale, din care consultanța pentru vânzare afacere este reîncadrată ca plată de dividende).

Organul fiscal nu poate interpreta că soluția de clasare a plângerii penale s-a pronunțat fără ca organele de cercetare penală să investigheze toate aspectele care au făcut obiectul plângerii penale și nu pot atribui, în mod discreționar, probele administrate numai serviciilor prestate în scopul implementării proiectelor cu finanțare europeană.

În ceea ce privește realitatea și conținutul serviciilor care au făcut obiectul contractului de prestări servicii societatea contestată susține ca din documentele prezentate organului fiscal rezultă îndeplinirea serviciilor, respectiv:

- identificarea potențialilor investitori în domeniu, la târguri naționale și internaționale .

- prezentarea plantațiilor firmei;
- identificarea SIF ca potențial beneficiar;
- multe deplasări și întâlniri cu reprezentanții SIF ;
- prezentarea situației financiare a firmei separat pe activități desfășurate, în sensul evidențierii bugetului de venituri și cheltuieli aferente activității agricole;
- întocmirea diverselor situații solicitate de investitor;
- consultanță în pregătirea tuturor documentelor pentru Due-Diligence;
- consultanță privind prezentarea în detaliu a modului de lucru al afacerii;
- negocieri și alte întâlniri pentru stabilirea condițiilor transferului, a prețului, a condițiilor de plată, etc.

Prin activitatea și contribuția sa directă, PF X a identificat investitorul dispus să achiziționeze plantația de afin și activitatea de producție, a asistat societatea vânzătoare în cursul negocierilor și în cursul pregătirii documentelor necesare realizării tranzacției; la data încheierii contractului de consultanță nu era identificat niciun investitor interesat de achiziționarea afacerii derulate de societate. De asemenea onorariul din contract a fost stabilit direct raportat la rezultatul serviciilor prestate de consultant, respectiv de prețul încasat de societate ca urmare a efectuării tranzacției; urmare activității derulate de PF X în baza contractului , societatea beneficiară a realizat venituri , pentru care s-a calculat și s-a achitat impozit la bugetul de stat.

În ceea ce privește forma în care s-a concretizat raportul juridic de colaborare între părți, arată ca, în baza principiului libertății contractuale, părțile au ales între orice formă din cele reglementate de lege (contract de muncă, contract de servicii etc.). În cazul de față, prestatorul a ales să fie remunerat în forma înregistrată și autorizată legal, respectiv Intreprinderea Individuală iar remunerația primită a fost declarată de către X ca venituri din activități independente, prin Declarațiile pe venit global înregistrate în fiecare an la organele fiscale, și supusă impozitului pe venit global, care a și fost plătit de domnul X.

Consideră că anularea de către organul fiscal, ca urmare verificării fiscale realizate la Intreprinderea Individuală, a veniturilor prestate către X în baza contractului , pe motiv că suma nu a fost încasată efectiv prin contul bancar și nu pe

motiv de neprestare a serviciilor sau pentru lipsa scopului economic, trebuie privită ca o recunoaștere a faptului că serviciile au fost prestate în mod real și că acestea au avut un scop economic cert reprezentat de veniturile impozabile realizate din vânzarea afacerii intermediată de către X.

2.TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala;

a) Referitor la TVA aferenta operațiunilor înregistrate în baza facturilor emise de Societatea V, societatea contestatara arata ca pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, în conformitate cu prevederile art.145, art.146 din Codul fiscal, trebuie indeplinite conditiile de fond și de forma; sustine ca în speta conditiile de fond au fost indeplinite conditiile în care achiziția serviciilor fitosanitare au fost efectiv destinate utilizării în folosul operatiunilor taxabile iar în ceea ce privește conditia de forma și aceasta a fost îndeplinită, facturile fiind completate în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Societatea contestatara sustine ca, contrar reglementărilor Codului fiscal privitoare la condițiile care trebuiesc îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA, organul de inspectie fiscala impune societății, ca condiție obligatorie, deținerea de documente din care să rezulte că furnizorul X, la data prestării serviciilor către X, era persoană impozabilă în accepțiunea art. 1 alin. 1 din Codul fiscal (altele decât înregistrarea la ONRC și înregistrarea în scopuri de TVA).

De asemenea, societatea contestatara arata ca , organul de inspectie fiscala motivează refuzul deducerii cheltuielilor și al TVA aferenta achizițiilor făcute inclusiv prin elemente ce privesc conduita fiscală a furnizoului, și anume în actul administrativ fiscal contestat se mentioneaza faptul ca , din verificarea informațiilor deținute în baza de date ANAF referitoare la furnizorul V s-a stabilit ca acesta nu ar fi înregistrat si declarat în mod corect în contabilitatea sa aceste tranzacții si că nu au evidențiat /declarat/platit impozite și contribuții sociale pentru resursa materială și umană utilizată în relația comerciala cu Societatea X.

Societatea contestatara considera ca refuzul autorității fiscale nu are justificare legală, deoarece modul în care furnizorii își îndeplinesc obligația ce le revine de a înregistra, declara și achita tranzacțiile, cheltuielile și veniturile în propria lor contabilitate nu pot anula dreptul de deducere al T.V.A. achitata de Societatea X, atâta timp cât normele legislației fiscale leagă justificarea dreptului de deducere de deținerea de către cumpărător a unei facturi care să cuprindă informațiile descrise la articolul 155 Cod Fiscal;nu există prevedere legală în materia deductibilității TVA achitata în amonte, care să anuleze dreptul de deducere al cumpărătorului pe motiv că furnizorul, deci o terță persoană, nu ar fi înregistrat și declarat în mod corect în contabilitatea sa tranzacțiile si că nu a evidențiat /declarat/plătit impozitele și contribuțiile sociale pentru resursa materială și umană utilizată în relația comercială cu Societatea X.

Astfel , societatea contestatara considera ca este facuta raspunzatoare și sancționata pentru faptele și conduita altei persoane, în lipsa unui text de lege și în contradicție cu jurisprudența cu caracter obligatoriu a Curții de Justiție a Uniunii Europene.

b) Referitor la TVA deductibila aferenta facturii de consultanță emisă de I.I.;

În susținerea acestui capăt de cerere societatea contestatara arata ca vânzarea afacerii a impus efectuarea mai multor activități (de la identificare cumpărător până la încheierea contractului de transfer de active), activități realizate prin implicarea totală a persoanei fizice X care a ales să contracteze serviciile și să le

deconteze prin intermediul întreprinderii Individuale; arata ca serviciile de consultanță au fost necesare pentru că o afacere nu se vinde profitabil pentru simplul fapt că există, eficiența cheltuielilor cu serviciile de consultanță s-a dovedit prin însăși profitul substanțial cu care afacerea a fost vândută și termenul relativ scurt în care întreaga sumă a fost încasată.

Sustine ca organul fiscal nu are nici o competență în a stabili în numele societatii cum și cu ce costuri trebuia să-și vândă activele, atâta timp cât modalitatea în care Societatea a facut-o este una legală și profitabilă. In același sens, organul fiscal nu poate impune unui furnizor de servicii forma juridică prin care a ales să deconteze serviciile prestate atâta timp cât respectiva forma de exercitare a activității contractate este una legală.

Fata de cele prezentate societatea contestatara considera ca organul de inspectie fiscala nu a motivat legal decizia de neadmitere a deducerii TVA pentru serviciile de consultanță efectuate de I.I. în beneficiul societății X.

Societatea contestatara sustine ca organul de inspectie fiscala a respins TVA aferenta serviciilor achizitionate fără sa țină cont de jurisprudența CJUE și anume cauzele Bonik Eood Cauza C-285/11, Maks Pen Eood ,Cauza C-18/13, Gabor Toth Cauza C-324/11, PPHU Stehcemp sp. J. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek Cauza C-277/14, Jurisprudenta Kittel și Racolta Recycling , pct.56-61 precum și Mahagebensi David pct.45. în analiza deductibilității TVA .

CJUE a dispus ca, în conformitate cu dispozițiile articolului 22 alineatele (7) și (8) din a șasea directivă, statele membre pot adopta anumite măsuri, însă acestea nu trebuie totuși să depășească ceea ce este necesar pentru colectarea taxei și prevenirea evaziunii fiscale. Aceste măsuri nu pot, prin urmare, să fie folosite în așa fel încât să pună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară în materie (a se vedea hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții C- 286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, precum și hotărârea din 21 martie 2000, Gabalffisa și alții, C- 110/98-C-147/98).

In concordanță cu jurisprudenta CJUE este si Jurisprudenta Inaltei Curți de Casație și Justiție care a reținut in mod expres (a se vedea de ex. Decizia ICCJ 7405/22 noiembrie 2013) că în lipsa dovedirii de către autoritatea fiscală , in baza unor elemente obiective, a faptului ca persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii sau de un alt operator din amonte, acordarea dreptului de deducere nu poate fi refuzată.

Astfel, societatea contestatara considera ca în condițiile în care a prezentat organului fiscal, în original, facturi ce conțin datele prevăzute prin art. 155 din Codul Fiscal completate de furnizori, a prezentat dovada achitării acestor facturi și că emitentul înscris pe factură avea calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, fiind înregistrat ca atare în evidențele autorităților fiscale, consideră că îndeplinește condițiile necesare exercitării dreptului de deducere a TVA aferente serviciilor achiziționate.

Faptul ca vânzătorul a avut o conduită fiscală nelegală (nu a depus declarațiile, nu a declarat vânzările, nu a achiziționat în amonte bunurile comercializate, nu avea personal salariat și mijloace de transport) nu anulează dreptul de deducere al societății. O asemenea sancțiune poate interveni doar în cazul în care se probează implicarea Societății X în pretinsele fraude ale terților, probă ce

trebuia făcută în mod efectiv, cu elemente prevăzute de lege și nu pe bază de suspiciuni sau speculații.

3. În ceea ce privește impozitul pe dividende stabilit suplimentar de plata de organul fiscal prin actul administrativ fiscal contestat, societatea contestată, în susținerea contestației prezintă următoarele argumente:

Societatea contestată arată că organul de inspecție fiscală motivează în drept recalificarea ca dividende a sumelor plătite I.I. pe perioada iulie 2011-decembrie 2015 în baza contractului de consultanță, conform art.7 alin.(2) pct.12 din Codul fiscal; consideră că nu se încadrează la acest articol de lege deoarece societatea nu a plătit sume pentru bunuri și servicii de folosul cărora a beneficiat personal, asociatul.

Arată că, asociatul X a prestat servicii în beneficiul societății în mod real și dovedit, astfel că suma plătită de societate nu poate fi recalificată ca plată de dividende deoarece în speta este vorba despre plata unor servicii prestate de persoana care este și asociat și nu despre servicii achiziționate și plătite de societate, dar consumate în mod gratuit de către asociat. Organul fiscal a vrut să arate că asociatul X avea nevoie de această sumă de bani și s-a folosit doar de contextul vânzării afacerii pentru a simula prestarea unor servicii care nu au avut loc în fapt și care nu au avut nicio utilitate pentru societate, ceea ce este fals.

Totodată, în Decizia de impunere contestată organul fiscal afirmă că factura a fost plătită de către Societate și în felul acesta suma a fost pusă la dispoziția X.

Însă, în Raportul de inspecție fiscală, emis de organul fiscal ca urmare a reverificării realizate la Întreprindere Individuală, se reține că suma (valoarea fără TVA din factura) nu a fost încasată, motiv pentru care a fost exclusă din veniturile impozabile ale Întreprinderii Individuale; consideră că, raportat la starea de fapt și la documentele existente, este mai degrabă legal să se susțină că plata sumei de către beneficiar nu este încasare pentru furnizor sau să se recunoască că plata efectuată de beneficiar este consecința serviciilor pe care furnizorul le-a prestat, le-a facturat și le-a încasat.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.- Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina Societății X obligații fiscale care se compun din:

- impozit pe profit;
- taxa pe valoarea adăugată;
- impozit pe veniturile din dividende;

Din Raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe perioada 01.01.2010-30.06.2016 asupra bazei impozabile se rețin următoarele:

1. Referitor la operațiunile înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de Societatea V, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În lunile aprilie și mai 2011 societatea X înregistrează în evidența contabilă în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" achiziții de prestări servicii tratamente fitosanitare de la societatea V; operațiunile au fost înregistrate în

baza contractului de prestări servicii care a avut ca obiect efectuarea de tratamente fitosanitare pentru plantația de afin și căpșun din extravilanul localității .

La contractul menționat au fost anexate următoarele documente:

-Anexa 1 Termeni de referință, în care sunt menționate denumirea tratamentelor fitosanitare și perioada, precum și faptul că prestatorul va asigura întregul personal pentru efectuarea lucrării, transportul muncitorilor, dislocarea utilajelor și cheltuielile aferente tratamentelor fitosanitare;

-Centralizator situații lucrări în perioada 01.10.2010 - 30.06.2011 în care sunt menționate denumirea lucrării, perioada și valoarea cu TVA;

-opt situații de lucrări pentru fiecare lucrare înscrisă în centralizator.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca în baza acestui contract societatea X a înregistrat în evidenta contabilă un număr de facturi care au ca furnizor V și anume:

-factura reprezentând tratamente fitosanitare conform contract pentru luna octombrie 2010 ;

-factura reprezentând tratamente fitosanitare conform contract pentru luna noiembrie 2010 ;

-factura reprezentând tratamente fitosanitare conform contract pentru luna februarie 2011 ;

-factura reprezentând tratamente fitosanitare conform contract pentru luna martie 2011 ;

-factura reprezentând tratamente fitosanitare conform contract pentru luna aprilie 2011 ;

-factura reprezentând tratamente fitosanitare conform contract pentru luna mai 2011 ;

- factura reprezentând tratamente fitosanitare conform contract pentru luna iunie 2011.

Din verificarea documentelor prezentate mai sus s-au constatat și următoarele aspecte:

-contractul a fost semnat din partea societății X de către administratorul PF X;

-contractul de prestări servicii a fost încheiat , a doua zi după înființarea societății V;

-societatea X nu a prezentat certificate emise de producător care să ateste proveniența tratamentelor fitosanitare aplicate și nici certificarea ecologică prevăzută în contract la pct. 4.1;

-în situațiile de lucrări nu a fost prezentată denumirea și cantitatea de produse fitosanitare utilizate pentru lucrările fitosanitare prezentate, prețul unitar și originea acestora sau valoarea manoperei și a transportului utilajelor;

-valoarea contractului a fost stabilită în sumă fixă iar din situațiile de lucrări întocmite a rezultat exact aceeași valoare.

-în anexa la contractul de prestări servicii se menționează că furnizorul va asigura întreg personalul, transportul muncitorilor și dislocarea utilajelor, fără ca să prezinte documente justificative în acest sens (furnizorul nu are personal angajat, nu există documente care să ateste transportul muncitorilor, utilajelor).

Din informațiile existente în baza de date ANAF, organele de inspectie fiscala au constatat ca prestatorul rezulta ca V, nu a avut niciodată salariați, iar asociatul unic și administratorul acesteia nu are pregătire de specialitate fiind angajat la alte societăți comerciale în funcția de lucrator comercial și lucrator bucătărie (spălător vase), așa cum rezulta din situație CNP anexata.

Din verificarea informațiilor deținute în baza de date ANAF referitoare la societatea V, s-au constatat următoarele:

- asociatul unic și administratorul societății a fost ...
- societatea nu a depus în anul 2011 declarații fiscale și deconturi de TVA care să ateste efectuarea de operațiuni economice în calitate de persoană impozabilă;
- societatea nu a depus declarații fiscale din care să rezulte ca a avut salariați cu care aceasta a efectuat livrările declarate în declarația informativă 394 pentru semestrul I 2011;
- societatea nu a depus niciodată la organul fiscal teritorial situațiile financiare;
- pentru semestrul I 2011 depune cu întârziere declarația informativă 394 (06.10.2011) prin care declară livrări către societatea X și către alte societăți și achiziții de la Societatea I este o firmă cu comportament de tip fantomă care nu a declarat niciodată efectuarea de operațiuni economice, inactiva din data de 07.10.2010 și care are codul CAEN 4525 "Alte lucrări speciale de construcții" și Societatea A care are codul CAEN 4941 "Transporturi rutiere de mărfuri".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea V SRL nu avea capacitatea tehnică de a efectua serviciile înscrise în contract deoarece aceasta nu avea în patrimoniu mijloace de transport înmatriculate în circulație conform aplicației Dispecer, personal salariat și nici achiziții de produse fitosanitare de la societati comerciale cu cod CAEN de comercializate a produselor fitosanitare și nu au fost identificate niciun fel de documente care să justifice prestarea efectiva a serviciilor facturate, conform facturilor emise .

Urmare verificarii documentelor financiar contabile prezentate de societatea contestatara, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- in anul 2011 când au fost evidențiate pe cheltuieli tratamente fitosanitare pentru păduchi, putregai, bacterii, viroze si rugina, a fost inregistrata o producție totala de afine ...;
- in anul 2012, nu au mai fost evidențiate în contabilitate cheltuieli cu tratamente fitosanitare dar a fost inregistrata o producție totala de afine... ;
- in anul 2013, au fost evidențiate pe cheltuieli doar cheltuieli de fertilizare a solului fara tratamente fitosanitare si a fost inregistrata o producție totala de afine in valoare de ... lei;

Astfel, organele de inspectie fiscala au reținut ca în singurul an în care s-au înregistrat cheltuieli cu tratamente fitosanitare producția obținuta este cea mai mica (de patru ori mai mica decât valoarea tratamentelor fitosanitare).

Având în vedere constatările mai sus prezentate , organele de inspectie fiscala în temeiul prevederilor art 21 alin. 4 litera f) și m) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și titlul II pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile facturate de V, înregistrate în perioada aprilie-mai 2011 .

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor cu serviciile fitosanitare, organele de inspectie fiscala în temeiul prevederilor art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit, pe anul 2011.

2.Referitor la prestările de servicii înregistrate în baza facturilor emise de I.I. conform contractului de prestări servicii urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat următoarele:

În baza contractului de vânzare cumpărare autentificat încheiat între PF X, în calitate de vânzător și I.I., în calitate de cumpărător, întreprinderea individuală a achiziționat imobilul teren fâneață situat în localitatea, la prețul de ...

În aceeași zi, între societatea X în calitate de promitent cumpărător și I.I. în calitate de promitent vânzător a fost încheiat antecontractul de vânzare cumpărare având ca obiect promisiune de vânzare/cumpărare a imobilul terenul înscris în CF; în baza acestui contract I.I. a emis factura reprezentând tranșa 1 din contravaloarea terenului și factura (inclusiv TVA) reprezentând tranșa II din contravaloarea terenului, ambele facturi fiind achitate în întregime în mai multe tranșe până la data de ...; tranșa III nu a fost facturată deoarece avea ca termen data de

A fost încheiat un act adițional, prin care părțile au convenit să rezilieze de comun acord antecontractul menționat, iar I.I. s-a obligat să restituie avansul primit .

La data rezilierii antecontactului de vânzare cumpărare societatea X a emis factura storno prin care stornează factura, dar suma achitată în baza facturii inițiale nu a fost restituită de către I.I. în baza procesului verbal de stingere a datoriilor, fără număr, dată și nesemnat de părți, suma a fost compensată cu valoarea înscrisă în factura emisă de societatea X pentru prestări servicii conform Contract de prestări servicii .

Tot în baza actului adițional menționat I.I. emite factura storno prin care stornează factura ..., sumă care a fost restituită societății X prin virament bancar .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca imobilul teren a fost înregistrat în evidența contabilă eronat în contul 211 "Terenui" fără ca societatea X să dețină un contract de vânzare cumpărare autentic care să ateste transferul dreptului de proprietate, reprezentând valoarea înscrisă în factura și factura înregistrare care a fost stornată în baza facturilor storno cu aceeași valoare.

Societatea X, în calitate de beneficiar, a încheiat cu I.I. , în calitate de prestator, contractul de prestări servicii având ca obiect serviciile prezentate la pct. 2.1. din contract pentru care beneficiarul se obligă să plătească prestatorului suma în condițiile în care prețul de vânzare/transfer al plantației de afin .

În baza acestui contract și a facturii emisă de I.I. reprezentând prestări servicii conform contract, în luna septembrie 2014 societatea X a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" și a exercitat dreptul de deducere a TVA .

Factura menționată nu a fost achitată, valoarea acesteia fiind compensată cu aceeași sumă achitată pentru factura reprezentând contravaloare teren extravilan, care a fost stornată prin emiterea facturii storno .

Astfel suma a fost compensată în baza procesului verbal de stingere a datoriilor (fără număr, dată și nesemnat de părți), cu valoarea înscrisă în factura emisă de I.I. pentru prestări servicii conform contract .

Conform contractului de prestări servicii , prestatorul I.I. se obliga sa asigure beneficiarului următoarele servicii:

"-consultanta pentru identificarea unor potențiali investitori in vederea vanzarii/ transferului activitatii plantației de afin deținuta;

-consultanta pentru negocierea prețului in vederea vanzarii plantației de afin deținute ...

-consultanta pentru pregătirea tuturor documentelor necesare realizării tranzacției."

Urmare analizarii documentelor prezentate de societate în timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea reprezintă corespondența

purtată de la adresa de poștă electronică aparținând societății X, respectiv constând în discuții purtate de către PF X cu diverse persoane în vederea transmiterii acestora unor informații și documente cu privire la plantațiile de afin (ferma 1 aparținând societății SC X și ferma 2 aparținând I.I.), precum și vânzarea terenurilor adiacente de la proprietarii relevanți (comunicare documente, răspunsuri la diferite întrebări, programare întâlniri, diverse studii, oferte).

Toată corespondența electronică către persoanele nominalizate mai sus a fost transmisă de pe adresele de e-mail deținute de X S.R.L. și au fost semnate de PF X în calitate de manager -director al societății.

Urmare analizei efectuate asupra documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat ca :

- antecontractul de vânzare cumpărare având ca obiect promisiunea de vânzare/cumpărare a imobilului terenul înscris în CF a fost încheiat la o valoare mult superioară prețului de achiziție, fără ca acesta să prevadă un termen de efectuare a transferului dreptului de proprietate;

- terenul care face obiectul contractului a fost utilizat de către I.I. pentru înființarea unei plantații de afin(ferma 2) și după data încheierii antecontractului de vânzare cumpărare;

- contractul de vânzare cumpărare autentificat și antecontractul de vânzare cumpărare au fost încheiate între persoane afiliate, reprezentate și controlate de aceeași persoană, respectiv PF X;

- terenul a fost înregistrat în evidența contabilă a societății X în contul 211 „Terenuri” fără documente justificative (contract de vânzare cumpărare autentic);

- urmare rezilierii antecontractului de vânzare cumpărare , care s-a efectuat după începerea negocierilor de vânzare a plantațiilor de afin și a stornării tranșei I și II, I.I. nu a restituit decât suma aferentă tranșei a II-a, fără a restitui și suma aferentă tranșei I;

- valoarea prestărilor de servicii înscrise în contractul a fost stabilită și facturată la exact aceeași valoare la care a fost facturată și achitată transa I a antecontractului de vânzare cumpărare;

- prin documentele prezentate respectiv corespondența purtată pe e-mail cu persoanele nominalizate mai sus, nu justifică prestarea efectivă a serviciilor înscrise în contract de către prestatorul I.I. respectiv ca au fost identificați potențiali investitori în vederea vânzării/transferului activității plantației de afin deținută de societate, ca s-au purtat negocieri în ceea ce privește prețul de vânzare al plantației, ca s-a asigurat consultanța pentru pregătirea tuturor documentelor necesare realizării tranzacției;

Negocierile pentru perfectarea transferului de active aflate în proprietatea și folosința societății au fost efectuate de către administratorul acesteia, care conform actului constitutiv are ca atribuții încheierea de contracte având în vedere și următoarele considerente:

- societatea X nu a prezentat alte documente care să justifice că serviciile consultanță au fost executate de I.I., având în vedere faptul că aceeași persoană coordonează în totalitate ambele entități, iar documentele justificative prezentate au fost semnate și întocmite de PF X în calitate de manager general sau de administrator unic al societății X;

- contractul privind transferul de active are ca părți contractante atât I.I. cât și societatea X în calitate de vânzători, de unde rezultă că negocierea condițiilor de transfer au fost efectuate de aceeași persoană, respectiv PF X pentru ambele persoane;

-contractul de prestări servicii a fost încheiat și a fost emisă factura cu scopul de a anula datoria în sumă achitată de societatea X către I.I. în contul primei tranșe din antecontractul de vânzare cumpărare;

-valoarea serviciilor de consultanță înscrise în contractul de prestări servicii au fost stabilite de PF X, la aceeași valoare cu suma nerestituită reprezentând prima tranșă din antecontractul de vânzare cumpărare.

Din Ordonanța procurorului nu rezulta ca prestările de servicii consultanta facturate de I.I. în baza în contractul de prestări servicii au fost efectuate în realitate, deoarece organele de cercetare penală nu s-au exprimat asupra realității operațiunilor înregistrate de X SRL.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile cu serviciile de consultanta înregistrate în evidenta contabil a societății, nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile iar în temeiul art.19, art.21, alin.(1), și respectiv art.21, alin.4), lit.m)) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare respectiv TITLUL II, punctul 48 din HG.44/2004 cu modificările și completările ulterioare au fost respinse la deductibilitate.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor cu serviciile de consultanta, organele de inspectie fiscala în temeiul prevederilor art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit .

2.În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar de plata, din Raportul de inspectie fiscala , rezulta:

a)Cu privire la achizițiile de servicii efectuate de la Societatea V urmare verificării organele de inspectie fiscala au constatat ca în baza facturilor emise de acest furnizor , în lunile aprilie și mai 2011, societatea contestatara și-a exercitat dreptul de deducere a TVA .

Operațiunile au fost înregistrate în baza contractului de prestări servicii care a avut ca obiect efectuarea de tratamente fitosanitare pentru plantația de afin și căpșun din extravilanul localității ; în anexa 1 la contract sunt menționate denumirea tratamentelor fitosanitare și perioada, precum și faptul că prestatorul va asigura întregul personal pentru efectuarea lucrării, transportul muncitorilor, dislocarea utilajelor și cheltuielile aferente tratamentelor fitosanitare;în centralizatorul situații lucrări în perioada 01.10.2010 - 30.06.2011 sunt menționate denumirea lucrărilor, perioada și valoarea cu TVA;au fost prezentate și opt situații de lucrări pentru fiecare lucrare înscrisă în centralizator .

Urmare analizării documentelor prezentate organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-contractul a fost semnat din partea societății X de către administrator;
-contractul de prestări servicii a fost încheiat , a doua zi după înființarea societății V;

-societatea X nu a prezentat certificate emise de producător care să ateste proveniența tratamentelor fitosanitare aplicate și nici certificarea ecologică prevăzută în contract la pct. 4.1.;

-în situațiile de lucrări nu a fost prezentată denumirea și cantitatea de produse fitosanitare utilizate pentru lucrările fitosanitare prezentate, prețul unitar și originea acestora sau valoarea manoperei și a transportului utilajelor;

-valoarea contractului a fost stabilită în sumă fixă, iar în urma "efectuării serviciilor" au fost întocmite situații de lucrări din care a rezultat exact aceeași valoare.

-în anexa la contractul de prestări servicii se menționează că furnizorul va asigura întreg personalul, transportul muncitorilor și dislocarea utilajelor, fără ca să prezinte documente justificative în acest sens (furnizorul nu are personal angajat, nu există documente care să ateste transportul muncitorilor, utilajelor).

Conform informațiilor existente în baza de date ANAF rezulta ca V nu a avut niciodată salariați, iar asociatul unic și administratorul acesteia nu are pregătire de specialitate fiind angajat la alte societăți comerciale în funcția de lucrator comercial și lucrator bucătărie (spălător vase), așa cum rezulta din situație CNP anexată.

Din verificarea informațiilor deținute în baza de date a ANAF referitoare la societatea V s-au constatat următoarele:

- asociatul unic și administratorul societății;
- societatea nu a depus în anul 2011 declarații fiscale și deconturi de TVA care să ateste efectuarea de operațiuni economice în calitate de persoană impozabilă;
- societatea nu a depus declarații fiscale din care să rezulte ca a avut salariați cu care aceasta a efectuat livrările declarate în declarația informativă 394 pentru semestrul I 2011;
- societatea nu a depus niciodată la organul fiscal teritorial situațiile financiare;
- pentru semestrul I 2011 depune cu întârziere declarația informativă 394 (06.10.2011) prin care declară livrări către societatea X și către alte societăți și achiziții de la : Societatea I - firmă cu comportament de tip fantomă care nu a declarat niciodată efectuarea de operațiuni economice, inactiva și care are codul CAEN 4525 "Alte lucrări speciale de construcții"; Societatea A care are codul CAEN 4941 "Transporturi rutiere de mărfuri".

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea V nu avea capacitatea tehnică de a efectua serviciile înscrise în contract deoarece aceasta nu avea în partimoniu mijloace de transport înmatriculate în circulație conform aplicației Dispecer, personal salariat și nici achiziții de produse fitosanitare de la societăți comerciale cu cod CAEN de comercializate a produselor fitosanitare și nu au fost identificate niciun fel de documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor "livrate" conform facturilor emise de acesta .

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat ca în anul 2011 când au fost evidențiate pe cheltuieli tratamente fitosanitare pentru păduchi, putregai, bacterii, viroze și rugina, a fost înregistrată o producție totală de afine; în anul 2012, nu au mai fost evidențiate pe cheltuieli tratamente fitosanitare însă producție totală de afine înregistrată a fost în valoare ... ; în anul 2013, au fost evidențiate pe cheltuieli doar cheltuieli de fertilizare a solului de... fără tratamente fitosanitare și a fost înregistrată o producție totală de afine în valoare de ... lei.

Având în vedere ca societatea contestată nu deține documente care să justifice că prestările de servicii constând în tratamente fitosanitare înscrise în contractul încheiat cu V au fost livrate în beneficiul său de către o persoană impozabilă conform art. 127, alin. 1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea X nu îndeplinește condițiile de deductibilitate prevăzute de art. 145 alin. 2 litera a) și art. 146 alin. 1 litera a) din Codul fiscal și au respins la deductibilitate TVA aferentă achizițiilor de servicii fitosanitare înregistrate în evidentele contabile în luna aprilie și mai 2011.

b). Cu privire la deductibilitatea TVA aferenta serviciilor de consultanta inregistrate în evidenta contabila în baza facturilor emise de I.I., din Raportul de inspectie fiscala , rezulta:

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta facturilor emise de I.I., conform Contractului pe motiv ca societatea contestatara nu deține documente care să justifice necesitatea efectuării prestărilor de servicii în folosul operațiunilor taxabile precum și faptul că acestea au fost efectuate de I.I. în beneficiul său; astfel societatea X nu îndeplinește condiția prevăzută la art. 145 alin.2 litera a) și art. 146 alin. 1 litera a) din același act normativ pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în luna septembrie 2014.

3. În ceea ce privește impozitul pe dividende , din Raportul de inspectie fiscala , rezulta:

În baza contractului de vânzare cumpărare autentificat încheiat între PF X, în calitate de vânzător și I.I., în calitate de cumpărător, întreprinderea individuală a achiziționat imobilul teren fâneață situat în localitatea .. la prețul de ... lei.

În aceeași zi, între societatea X în calitate de promitent cumpărător și I.I. în calitate de promitent vânzător a fost încheiat antecontractul de vânzare cumpărare având ca obiect promisiune de vânzare/cumpărare a imobilul terenul înscris în CF .

În baza acestui contract I.I. au emis următoarele facturi:

-factura reprezentând tranșa I din contravaloarea terenului;

-factura reprezentând tranșa II din contravaloarea terenului;

Ambele facturi au fost achitate în întregime în mai multe tranșe.

A fost încheiat un act adițional, prin care părțile au convenit să rezilieze de comun acord antecontractul menționat, iar I.I. s-a obligat să restituie avansul primit .

La data rezilierii antecontactului de vânzare cumpărare societatea X a emis factura storno prin care stornează factura , dar suma achitată în baza facturii inițiale nu a fost restituită de către I.I..

În baza procesului verbal de stingere a datoriilor, fără număr, dată și nesemnat de părți, suma a fost compensata cu valoarea înscrisă în factura emisă de societatea X. pentru prestări servicii conform contract de prestări servicii .

Tot în baza actului adițional menționat I.I. emite factura storno prin care stornează factura , sumă care a fost restituită societății X. prin virament bancare .

Din cele aratate la capitolul impozit pe profit nu se justifica emiterea facturii de către I.I. aceasta fiind emisa doar cu scopul stingerii datoriei de plata .

Organele de inspectie au identificat în extrasele de cont că, din suma totală achitata de Societatea X către I.I. (conform fisei furnizorului), pentru prestările de servicii, suma a fost transferată după încasare, de către I.I. , în conturile bancare personale ale PF X, o parte fiind utilizate pentru acordarea de împrumuturi societății X.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prin plata contravalorii facturii societatea a pus la dispoziția PF X aceasta suma, cu evitarea declarării și plății impozitului pe veniturile din dividende persoane fizice de către societate.

Având în vedere că pentru sumele plătite de persoana juridică în favoarea unui asociat în folosul personal al acestuia, se aplică regimul fiscal aplicabil veniturilor din dividende, în baza art. 7 pct. 12 alin. 2 liniuța a 2-a și art.67 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, societatea avea obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende odată cu plata acestor sume către asociat.

Având în vedere ca impozitul pe veniturile din dividende este de 16%, iar suma reprezintă dividend net, baza de impozitare a acestuia a fost determinată prin aplicarea procedurii sutei mărite la care societatea avea obligația calculării și declarării unui impozit pe dividende pentru luna septembrie 2014.

Astfel, pe perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată, impozit pe dividende .

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2010-30.06.2016;

1. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile fitosanitare și TVA deductibilă , înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor având ca prestator Societatea V stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală pe anul 2011 prin Decizia de impunere , contestată de societate, **D.G.R.F.P. -Serviciul Soluționare Contestatii este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu serviciile și TVA deductibilă , aferente achizițiilor de servicii fitosanitare de la Societatea V în condițiile în care nu s-a făcut dovada realității operațiunilor iar la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente suplimentare din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.**

În fapt, urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că în luna aprilie și mai 2011, societatea contestată a înregistrat în evidențele contabile achiziții de tratamente fitosanitare în baza facturilor emise de prestatorul V, conform contractului de prestări servicii care are ca obiect efectuarea de tratamente fitosanitare pentru plantația de afin și căpșun din extravilanul localității .

În baza facturilor emise de Societatea V societatea contestată a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA .

Urmare analizării documentelor prezentate de societatea contestată și administrării mijloacelor de probă (informații transmise de reprezentantul legal al societății, folosirea înscrisurilor respectiv informațiile transmise de reprezentantul legal al societății la întrebările din Nota explicativă cu ocazia inspecției fiscale finalizată cu emiterea Deciziei de impunere , informațiile transmise de AJFP urmare inspecție fiscale efectuate la prestatorul de servicii , informații din baza de date ANAF, informații actele întocmite de organele de cercetare penal) organele de inspecție fiscală au concluzionat că Societatea V nu avea capacitatea tehnică de a efectua serviciile înscrise în contracte deoarece aceasta nu avea patrimoniu respectiv mijloace de transport necesare efectuării lucrărilor , nu a avut personal salariat și nici contracte de lucrări încheiate cu terți pentru efectuarea lucrărilor și nu au fost identificate niciun fel de documente care să justifice proveniența legală a serviciilor „livrate” și realitatea acestora.

Astfel, în baza prevederilor art. 11, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat că facturile emise de societatea V nu reflectă operațiuni comerciale reale și în consecință nu pot fi considerate din punct de vedere legal documente justificative așa cum prevede art. 6 din Legea nr. 82/1991 republicată, cu

modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au constatat ca Societatea X nu poate deduce cheltuielile cu prestările de servicii în raport de prevederile art. 21 alin. 4 litera f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și titlul II pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare; de asemenea în conformitate cu prevederile art.145, art.146 din același act normativ, societatea contestată nu poate deduce TVA înregistrată în evidentele contabile în baza facturilor emise de Societatea V SRL.

În contestația formulată, societatea contestată consideră că în speta nu poate fi refuzată deductibilitatea cheltuielilor deoarece tratamentele fitosanitare sunt absolut necesare pentru plantația de afin, fapt care de altfel nu a fost contestat de organul fiscal; în lipsa acestor tratamente plantația nu ar fi intrat pe rod și nu ar fi produs fructele care au fost valorificate pe piață și care au generat veniturile impozabile ulterioare.

Cu privire la contractul încheiat cu prestatorul de servicii, societatea contestată susține că și-a îndeplinit obligațiile legale impuse de Codul fiscal, respectiv a încheiat Contractul de prestări servicii în care se precizează obiectivul serviciilor și prețul acestora, a încheiat situații de lucrări, prin care se certifică executarea tratamentelor iar faptul că tratamentele fitosanitare au fost contractate cu o societate nou înființată nu are nicio relevanță câtă vreme această societate a fost legal înființată și înregistrată; faptul că situațiile de lucrări nu prezintă prețul unitar, valoarea manoperei și transportul utilajelor, este nerelevant deoarece Codul Fiscal nu impune o asemenea condiționare, ceea ce înseamnă că organul fiscal adaugă la lege. Societatea contestată susține că prețul a fost convenit în sumă fixă, forfetară, fapt reglementat și permis în mod expres de Codul Civil în cazul întreprizei de servicii.

Totodată societatea contestată arată că a primit bunurile și serviciile prevăzute în contract și în facturi care au fost reflectate în contabilitatea proprie și declarate; modul în care furnizorul a ținut contabilitatea și și-a îndeplinit obligațiile de raportare și plată a taxelor și impozitelor nu se află nici sub controlul sau și nici în responsabilitatea administratorului. Arată că organul fiscal avea obligația de a se raporta la jurisprudența obligatorie emisă de CJUE în cauzele Gabor Toth, cauza C-324/11, C-285/11, Bonik EOOD, jurisprudența Kittel și Recolta Recycling, punctele 56-61, precum și Mahageben și David, punctul 45.

În drept, în materia impozitului pe profit, în anul 2011, sunt aplicabile prevederile art.19 și art.21 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.19

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

-art.21

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

[...]

"(4) Urmatoarele 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, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt încheiate contracte;"

Cu privire la inregistrarea in evidentele contabile a operatiunilor si justificarea cheltuielilor deductibile fiscal la pct.12, pct.44 si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , se prevede:

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

44. Înregistrările în evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementarilor contabile în vigoare..[...]

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract încheiat între parti sau în baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate."

Din prevederile legale enuntate se retine ca profitul impozabil 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.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea, se reține ca sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile înregistrate în evidentele contabile fără a avea la baza documente justificative precum și cheltuielile cu serviciile pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatii desfasurate si pentru care nu sunt încheiate contracte.

Se reține ca, pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, acestea trebuie sa îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, se prevede:

"(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuarii ei într-un document care sta la baza înregistrarilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrarilor în contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat în contabilitate, dupa caz."

Conform Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, înregistrarea in contabilitate a cheltuielilor se efectueaza pe baza de documente justificative .Cheltuielile înregistrate in evidentele contabile care nu au la baza documente justificative prin care sa se faca dovada operatiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, care la pct.46 , prevede:

"46.-(1) Principiul prevalentei economicului asupra juridicului.

Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilant si contul de profit si pierdere se face tinând seama de fondul economic al tranzactiei sau al operatiunii raportate, si nu numai de forma juridica a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economica, punând în evidenta drepturile si obligatiile, precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

Evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiate în contabilitate asa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrarii în contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie în concordanta cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între parti trebuie sa prevada modul de derulare a operatiunilor si sa respecte cadrul legal existent.

În conditii obisnuite, forma juridica a unui document trebuie sa fie în concordanta cu realitatea economica. În cazuri rare, atunci când exista diferente între fondul sau natura economica a unei operatiuni sau tranzactii si forma sa juridica, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operatiuni, cu respectarea fondului economic al acestora."

Din prevederile legale enuntate se retine ca prezentarea valorilor in cadrul elementelor de bilant si contului de profit si pierdere se face tinand seama de fondul economic al tranzactiei si nu numai de forma juridica a acestuia ; principiului prevalentei economicului asupra juridicului are ca scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare in conformitate cu realitatea economica, punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor drepturi.

Se retine totodata ca, evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata in contabilitate asa cum acestea se produc, in baza documentelor justificative iar documentele care stau la baza inregistrarii in contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte intocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie în concordanta cu realitatea; forma juridica a unui document trebuie sa fie în concordanta cu realitatea economica.

În materie de TVA, pe perioada 01.01.2011-31.12.2015, in speta sunt incidente prevederile art.134, art.134¹, art.134², art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare pe perioada 2011-2015, potrivit carora:

-art.134

“(1)Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

-art.134¹

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu exceptiile prevazute în prezentul capitol.[...]

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

-art. 134²

“Exigibilitatea pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

-art.145

“(1)Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2)Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;”

-art.146

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a)pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 155, precum si dovada platii în cazul achizitiilor efectuate de catre persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de catre persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

La art.147¹ din acelasi act normativ se prevede:

"(1) Orice persoana impozabila înregistrata în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, în aceeași perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147."

Avand in vedere prevederile legale incidente spetei se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se efectueaza cu factura fiscala legal intocmita, care sa cuprinda mentiuni ce corespund realitatii.

Din interpretarea textelor de lege, se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei, faptul generator intervenind la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu exceptiile prevazute in mod expres de legea fiscala iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie îndeplinite conditiile si formalitatile prevazute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal."

iar potrivit pct.46 din același act normativ:

"(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care sa contina cel puțin informatiile prevazute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal."

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata achitata aferenta bunurilor care i-au fost sau urmeaza sa-i fie livrate , daca aceste achizitii sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabila avand obligatia sa detina exemplarul original al facturii care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal, si anume:

"19) Factura cuprinde în mod obligatoriu urmatoarele informatii:

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

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în masura în care aceasta data este anterioara datei emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa si codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, dupa caz, codul de identificare fiscala ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;[...]

f) denumirea/numele si adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum si codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscala al beneficiarului, daca acesta este o persoana impozabila ori o persoana juridica neimpozabila;[...]

h) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum si particularitatile prevazute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor si serviciilor ori, dupa caz, avansurile facturate, pentru fiecare cota, scutire sau operatiune netaxabila, pretul unitar, exclusiv taxa, precum si rabaturile, remizele, risturnele si alte reduceri de pret, în cazul în care acestea nu sunt incluse în pretul unitar;

j) indicarea cotei de taxa aplicate si a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în functie de cotele taxei;"

Analizand documentele existente la dosarul cauzei în raport de prevederile legale mai sus enuntate, sustinerile societății , se rețin urmatoarele:

În lunile aprilie și mai 2011, societatea X înregistrează în evidența contabilă în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" cheltuieli cu servicii tratamente fitosanitare de la societatea V și își exercita dreptul de deducere a TVA în baza facturilor emise de Societatea V conform contractului de prestări servicii .

În vederea justificării înregistrării în evidentele contabile a cheltuielilor cu tratamentele fitosanitare și TVA deductibila societatea contestatara a prezentat în timpul controlului:

-Contractul de prestări servicii care are ca obiect efectuarea de tratamente fitosanitare pentru plantația de afin și căpșun din extravilanul localității ;

-Anexa 1 la contract -Termeni de referință, în care sunt menționate denumirea tratamentelor fitosanitare și perioada precum și faptul că prestatorul va asigura întregul personal pentru efectuarea lucrării, transportul muncitorilor, dislocarea utilajelor și cheltuielile aferente tratamentelor fitosanitare;

-Centralizator situații lucrări în perioada 01.10.2010 - 30.06.2011 în care sunt menționate denumirea lucrării, perioada și valoarea cu TVA;

-opt situații de lucrări pentru fiecare lucrare înscrisă în centralizator.

Se reține ca, facturile au fost achitate prin virament bancar.

Urmare analizei documentelor prezentate în timpul controlului s-au constatat următoarele :

-contractul de prestări servicii a fost încheiat a doua zi după înființarea societății ;

-societatea X în timpul controalelor sau la contestatia anexata nu a prezentat certificate emise de producător care să ateste proveniența tratamentelor fitosanitare aplicate și nici certificarea ecologică prevăzută în contract la pct. 4.1;

-în situațiile de lucrări nu a fost prezentată denumirea și cantitatea de produse fitosanitare utilizate pentru lucrările fitosanitare prezentate, prețul unitar și originea acestora sau valoarea manoperei și a transportului utilajelor;

-valoarea contractului a fost stabilită în sumă fixă, iar în urma "efectuării serviciilor" au fost întocmite situații de lucrări din care a rezultat exact aceeași valoare.

-în anexa la contractul de prestări servicii se menționează că furnizorul va asigura întreg personalul, transportul muncitorilor și dislocarea utilajelor, fără ca să prezinte documente justificative în acest sens (furnizorul nu are personal angajat, nu există documente care să ateste transportul muncitorilor, utilajelor).

Se reține ca în speta, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au procedat si la administrarea mijloacelor de proba în conformitate cu art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, în vigoare la data inspectiei fiscale , și anume folosirea inscriurilor respectiv a informațiilor din

Raportul de inspecție fiscală în baza căruia s-a emis Decizia de impunere precum și informațiile rezultate din ordonanțele de clasare emise de organele de cercetare penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunal, Incheierea Penală emisă de Tribunal, urmare soluționării dosarului penal, informațiile furnizate de reprezentatul legal al societății prin Nota explicativă, informații existente în baza de date ANAF, informații transmise de AJFP urmare inspecției fiscale efectuate la prestatorul de servicii.

Astfel se reține că, prin Nota explicativă, cu ocazia inspecției fiscale finalizată cu încheierea Deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise împuternicitului administratorului societății X, cu privire la operațiunile înregistrate în baza facturilor emise de V.

Prin răspunsul formulat reprezentantul legal al societății a precizat că facturile emise de V au fost puse la dispoziție, completate, semnate și ștampilate de persoana .

Din informațiile existente în baza de date ANAF, a rezultat că prestatorul V:

- asociatul unic și administratorul societății a fost ... ;
- societatea V a fost înființată în aceeași zi și la același sediu cu societatea I;
- societatea nu a depus în anul 2011 declarații fiscale și deconturi de TVA care să ateste efectuarea de operațiuni economice în calitate de persoană impozabilă;
- societatea nu a depus declarații fiscale din care să rezulte că a avut salariați cu care aceasta a efectuat livrările declarate în declarația informativă 394 pentru semestrul I 2011;
- societatea nu a avut niciodată salariați, iar asociatul unic și administratorul acesteia nu are pregătire de specialitate fiind angajat la alte societăți comerciale în funcția de lucrător comercial și lucrător bucătărie (spălător vase), așa cum rezultă din situație CNP anexată.
- societatea nu a depus niciodată la organul fiscal teritorial situațiile financiare;
- pentru semestrul 2011 depune cu întârziere declarația informativă 394 (06.10.2011) prin care declară livrări către societatea X și către alte societăți și achiziții de la societatea I firmă cu comportament de tip fantomă care nu a declarat niciodată efectuarea de operațiuni economice, inactivă și care are cod CAEN 4525"Alte lucrări speciale de construcții" și Societatea A care are cod CAEN 4941"Transporturi rutiere de marfuri".

Urmare controlului încrucișat și a inspecțiilor fiscale efectuate de A.J.F.P. comunicate cu adresa au rezultat următoarele:

- societatea V nu funcționează la sediul social declarat ;
- imobilul de la adresa menționată se află într-o stare accentuată de degradare și nu este locuit, iar starea în care se află clădirea respectivă nu permite desfășurarea de activități economice;
- administratorul nu a putut fi contactat de organele de inspecție fiscală la adresa de domiciliu ;
- administratorul nu a dat curs invitațiilor transmise de a prezenta la sediul instituției cu documentele financiar contabile ale societății V;
- PF care deține certificatul digital calificat pentru semnarea declarațiilor fiscale, persoană care are calitatea de împuternicit al administratorului la societatea I;

-în "activitatea desfășurată" societatea V a emis facturi pentru niște tranzacții pentru care nu face dovada efectuării în realitate, în condițiile în care aceasta nu a desfășurat activitate la sediul social, nu a deținut depozite sau spații de lucru declarate, nu a avut salariați, nu deține mijloace de transport inmatriculate în circulație conform aplicației Dispecer, existând suspiciuni asupra realității tranzacțiilor pentru care clienții au dedus TVA și cheltuielile aferente;

-nu au fost identificate niciun fel de documente care să justifice proveniența bunurilor/ serviciilor "livrate" de societatea V, nivelul livrărilor declarate de furnizori fiind ne semnificative în raport cu "livrările efectuate";

-societatea V a efectuat de la clienți încasări prin viramente bancare, iar sumele încasate au fost ridicate direct de la bancă sau prin intermediul cardurilor bancare de la bancomate de către administrator sau au fost virate către diverse societăți cu comportament de tip fantomă.

În aceste condiții se reține ca, Societatea V nu avea capacitatea tehnică de a efectua serviciile înscrise în contracte deoarece aceasta nu avea patrimoniu respectiv mijloacele de transport necesare efectuării lucrărilor, personal salariat și nici contracte de lucrări încheiate cu terți pentru efectuarea lucrărilor, nu au fost identificate niciun fel de documente care să justifice proveniența legală a serviciilor „livrate” și realitatea acestora și nici achiziții de produse fitosanitare de la societăți comerciale cu cod CAEN de comercializare a produselor fitosanitare și prin urmare nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor conform facturilor înregistrate în evidențele contabile ale societății contestată, ca fiind emise de acest furnizor (prestator).

Referitor la tranzacțiile derulate de Societatea X cu Societatea V din considerentele Ordonanței de clasare pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul urmare soluționării dosarului penal, rezultă că prin Ordonanța de clasare s-a dispus declinarea competenței de soluționare a cauzei în favoarea Parchetului de pe lângă Tribunal, sub aspectul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. 1 lit. b din Legea 241/2005, cu aplicarea art. 35 alin. 1 Cp, de către reprezentanții Societății V cu privire la relațiile comerciale derulate cu Societatea X, în perioada 2009-2011.

Urmare verificărilor efectuate de organele de poliție judiciară din cadrul I.P.J. - S.I.C.E. a rezultat că Societatea V face obiectul cercetărilor într-un alt dosar penal sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art. 9 alin.1 lit. b din Legea nr. 241/2005 care vizează și relația comercială cu X.

Urmare administrării probatoriului în cauza (documente, declarația martorului), organele de cercetare penală, referitor la relația comercială dintre Societatea X și Societatea V, au reținut ca:

„Având în vedere că nu a putut fi înfrântă prezumția realizării în fapt a lucrărilor de servicii achiziționate de la furnizor, coroborat și cu faptul că acesta din urmă a încasat c/v facturilor emise prin viramente bancare, iar sumele încasate au fost ridicate direct de la bancă sau prin intermediul cardurilor bancare de la bancomate de către administratori există bănuiala rezonabilă a săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art. 9 alin.1 lit. b din Legea nr. 241/2005 republicată, de către reprezentanții Societății V și nu a infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art. 9 alin.1 lit. c din Legea nr. 241/2005 republicată, de către reprezentanții Societății X.”

Cu privire la tranzacțiile derulate de Societatea X cu Societatea V s-a pronunțat și Tribunalul prin Încheierea Penală în sensul că acestea se regăsesc sub incidența *principiului non bis in idem*, în raport cu dosarul penal disjunct și declinat la

Parchetul de pe lângă Tribunalul ; există bănuiala rezonabilă a săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevazuta și pedepsita de art. 9 alin.1 lit. b din Legea nr. 241/2005 republicata, de către reprezentanții Societatii V și nu a infracțiunii de evaziune fiscală prevazuta și pedepsita de art. 9 alin.1 lit. c din Legea nr. 241/2005 republicata , de către reprezentanții Societății X.

În speta, se reține ca urmare analizarii mijloacelor de proba respectiv a documentelor și evidențelor contabile ale societatii contestatare, a informatiilor furnizate de reprezentantul legal al societatii, informatiilor din baza de date ANAF referitoare la societatea prestatoare, controlul incrucisat efectuat la societatea prestatoare precum si informatiile detinute de organele de cercetare penala cu privire la Societatea V potrivit cărora exista bănuiala rezonabilă a săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, a documentelor emise cu ocazia de controale curente respectiv Decizia de impunere emisa în baza Raportului de inspectie fiscala cu ocazia inspectiei fiscale anterioare, toate coroborate au dus la stabilirea starii de fapt fiscala și la constatarea faptului ca tranzactiile desfășurate în baza Contractului de prestari servicii încheiat între Societatea V în calitate de prestator și Societatea X în calitate de beneficiar, nu sunt în concordanta cu realitatea economica în conditiile în care nu se justifica faptul ca tratamentele fitosanitare pentru plantatiile de afin și capsun au fost efectuate efectiv de acest prestator.

Din dispozitiile legale mai sus enuntate se retine ca nu pot fi inregistrate in contabilitate , cheltuieli in baza unor documente care nu indeplinesc conditiile impuse de art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata , potrivit caruia orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

Operatiunile economice inscrise in documente justificative au drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica , punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

De asemenea, documentele care stau la baza inregistrarilor in contabilitate a operatiunilor economico-financiara trebuie sa reflecte intocmai modul in care se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea.

Or, in cauza supusa analizei s-a constatat ca tranzactiile efectuate între persoanele juridice Societatea V și X nu sunt in concordanta cu realitatea economica avand in vedere ca Societatea V nu avea capacitatea tehnică de a efectua serviciile înscrise în contracte deoarece aceasta nu avea partimoniu respectiv mijloacele și utilajele necesare efectuării lucrărilor, nu a avut personal salariat și nici contracte de lucrări încheiate cu terți pentru efectuarea lucrărilor, nu au fost identificate niciun fel de documente care să justifice proveniența legală a serviciilor „livrate” și realitatea acestora și nici achizitii de produse fitosanitare de la societati comerciale cu cod CAEN de comercializare a produselor fitosanitare și prin urmare nu s-a fact dovada prestarii efective a serviciilor inscrise în facturile emise de prestator, inregistrate în evidentele contabile ale societății contestatare.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se reține ca, pentru deducerea cheltuielilor cu serviciile trebuie indeplinite cumulativ urmatoarele condiții și anume serviciile să fie efectiv prestate, executate în baza unui contract încheiat între părți , iar justificarea efectiva a serviciilor se efectueaza prin situatii de lucrări, rapoarte de lucru și de asemenea contribuabilul trebuie sa dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfășurate.

Dreptul de a deduce a cheltuielilor nu rezulta din simpla înregistrare în contabilitate a unor documente ce pot fi considerate justificative ci este necesar a fi îndeplinite mai multe condiții, între altele ca cheltuielile să fie efectuate în scopul realizării veniturilor și să fie justificate prin documentele prevăzute de lege. Deși legea nu stipulează expres, din aceste prevederi se deduce și condiția necesară ca cheltuielile să corespundă unor operațiuni reale, numai astfel putând fi efectuate în scopul realizării de venituri.

Cu privire la deductibilitatea TVA, din dispozițiile legale mai sus enunțate se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factura fiscală legal întocmită, care să cuprindă mențiuni ce corespund realității.

De asemenea, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Referitor la îndeplinirea cerințelor de formă, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea contestată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza facturilor reprezentând servicii fitosanitare emise conform Contractului de prestări servicii, însoțite de situații de lucrări care nu prezintă informații precum denumirea și cantitatea de produse fitosanitare utilizate, prețul unitar, originea acestora sau valoarea manoperei și a transportului utilajelor; valoarea contractului a fost stabilită în suma fixă iar contravaloarea lucrărilor în situațiile de lucrări au aceeași valoare.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate potrivit cărora orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document ce stă la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificat, în speță se reține că facturile reprezentând contravaloarea serviciilor fitosanitare înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de Societatea V nu reflectă operațiuni reale și nu au calitate de document justificativ de înregistrare în contabilitate în condițiile în care urmare analizării documentelor prezentate de societatea contestată precum și utilizării mijloacelor de probă administrate în cauză, mai sus prezentate s-a constatat că operațiunile constând în achiziții de servicii fitosanitare de la Societatea V nu sunt operațiuni reale, fiind considerate tranzacții fictive; acest lucru a fost constatat și de organele de cercetare penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunal care în Ordonanța de clasare specifică faptul că, „Având în vedere că nu a putut fi înfrântă prezumția realizării în fapt a lucrărilor de servicii achiziționate de la furnizor, coroborat și cu faptul că acesta din urmă a încasat c/v facturilor emise prin viramente bancare, iar sumele încasate au fost ridicate direct de la bancă sau prin intermediul cardurilor bancare de la bancomate de către numiții ... există bănuiala rezonabilă a săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art. 9 alin.1 lit. b din Legea nr. 241/2005 republicată, de către reprezentanții Societății V SRL”.

Acest lucru a fost reținut și de către Tribunal prin Încheierea Penală pronunțată în dosarul penal.

Prin urmare, în condițiile în care și organele de cercetare penală au reținut că în cazul prestatorului V există bănuiala rezonabilă a săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, facturile emise de acest prestator, înregistrate în evidențele contabile de Societatea X nu reflectă operațiuni reale și nu au calitatea de document

justificativ în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu tratamentele fitosanitare serviciile și de asemenea nu este îndeplinită condiția de formă în ceea ce privește deductibilitatea TVA.

Argumentul societății contestată potrivit căruia, conduita fiscală a furnizorilor nu poate atrage sancționarea X nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care potrivit prevederilor art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitatea angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

La art.158 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute de lege.

În ceea ce privește îndeplinirea condiției esențiale de fond privind deductibilitatea cheltuielilor, a TVA și anume că serviciile să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile (taxabile) din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală asupra documentelor financiar contabile prezentate de societatea contestată, se rețin următoarele:

- în anul 2011 când au fost evidențiate pe cheltuieli tratamente fitosanitare pentru păduchi, putregai, bacterii, viroze și rugina, a fost înregistrată o producție totală de afine...;

- în anul 2012, nu au mai fost evidențiate pe cheltuieli tratamente fitosanitare dar a fost înregistrată o producție totală de afine ...;

- în anul 2013, au fost evidențiate pe cheltuieli doar cheltuieli de fertilizare a solului fără tratamente fitosanitare și a fost înregistrată o producție totală de afine ...;

Se reține astfel că, în anul 2011 când au fost evidențiate pe cheltuieli tratamente fitosanitare producția obținută este cea mai mică (de patru ori mai mică decât valoarea tratamentelor fitosanitare).

În aceste condiții, argumentul societății contestată potrivit căruia cheltuielile ar fi fost efectuate în scopul obținerii de venituri nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care din documentele prezentate în timpul controlului a rezultat contrariul.

Existența unui contract de prestări servicii încheiat între persoane juridice, a unor situații de lucrări incomplete și a unor facturi care s-au dovedit a fi fictive în condițiile în care există bănuiala rezonabilă a săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală din partea furnizorului X, aspect constat de organele de cercetare penală, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată deoarece acest drept a fost conceput de legiuitor nu ca o ficțiune, contribuabilul trebuind să justifice cu documente legal întocmite prestarea efectivă a serviciilor de către acest prestator precum și necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării veniturilor impozabile respectiv operațiunilor sale taxabile. Dovezile (probele) aduse de contribuabil trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre) iar prevederile comunitare referitoare

la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a VI -a(in prezent Directiva 112/2006/CE) si nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica , dand nastere la operatiuni taxabile.**

Astfel, se retine ca jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritatile fiscale au dreptul sa refuze permiterea dreptului de deducere in cazurile in care se stabileste, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept s-a exercitat in mod fraudulos.

In speta, dupa cum au constatat si organele de inspectie fiscala, societatea contestatara nu a justificat prestarea efectiva a serviciilor de către Societatea V.

Societatea contestatara nu dovedeste cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedeste ca au fost respectate prevederile legale in materie, obligatie ce-i revine potrivit legii, asa cum s-a pronuntat si Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia nr.1325/2012, irevocabila, intr-o speta similara și amune:

" urmare prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal persoana impozabila care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie sa justifice prestarea serviciilor cu documente din care sa rezulte natura serviciilor prestate" precum si faptul ca "efectuarea corespunzatoare a serviciului trebuie probata, caci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o fictiune, folosirea sintagmei serviciul sa fie prestat implica prezentarea dovezilor de prestare a realitatii serviciilor prestate".

La art.64, art.72 si art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se prevede:

-art.64

"(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice."

-art.72

"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

"(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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

iar în conformitate cu prevederile art.6, art.7, art.14, art.55 din același act normativ:

-art.6

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

-art.7

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

-art.14

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

Având în vedere ca, societatea contestatara nu a facut dovada ca serviciile in cauza au fost prestate efectiv de Societatea V în condițiile în care urmare administrării mijloacelor de proba s-a constatat ca operatiunile nu ar fi reale, prestatorul de servicii neavand capacitatea tehnica de a efectua serviciile inscrise în contract (nu deține utilaje , mijloacele de transport, salariati) și nefacand dovada achizitiei de produse fitosanitare de la societati comerciale cu cod CAEN de comercializare a produselor fitosanitare iar urmare probatoriului administrat de organele de cercetare s-a constatat ca există bănuiala rezonabilă a săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală din partea furnizorului X se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile în conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare și au respins la deductibilitate cheltuielile și TVA , inregistrate în evidentele contabile în baza facturilor emise de Societatea V.

La art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completările ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, se prevede:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra

forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

Se retine ca ulterior, pentru o intelegere deplina a art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in cadrul acestui articol sunt stipulate:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

Prin urmare, autoritatile fiscale pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al acesteia. Totodata, tranzactiile sau o serie de tranzactii pot fi calificate ca artificiale, respectiv acele tranzactii sau serii de tranzactii care nu au continut economic si care nu pot fi utilizate in mod normal in cadrul unor practici economice obisnuite, scopul esential al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obtine avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

Insa, dupa cum s-a aratat si mai sus, in cauza nu s-a demonstrat ca tranzactiile derulate intre Societatea X si Societatea V sunt reale.

Inalta Curte de Casatie si Justitie, prin Decizia nr.5679/2013 precizeaza ca in conditiile in care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor inscrise in aceste facturi, operatiunile consemnate in facturi, chiar daca au fost inregistrate in contabilitate, sunt considerate fara documente legale de provenienta.

În ceea ce privește afirmatia societății contestatara potrivit careia organul fiscal avea obligatia de a se raporta la jurisprudenta obligatorie emisa de CJUE în cauzele Bonik Eood Cauza C-285/11, Maks Pen Eood, Cauza C-18/13, Gabor Toth Cauza C-324/11, PPHU Stehcemp sp. J. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek Cauza C-277/14, Jurisprudenta Kittel și Racolta Recycling, pct.56-61 precum și Mahagebensi David pct.45, mentionam ca organele de inspectie fiscala in actul administrativ fiscal contestat, urmare administrarii mijloacelor de proba au probat ca operatiunile în cauza nu au fost reale în sensul ca acestea nu au fost prestate efectiv de Societatea V SRL în conditiile în care au constatat ca :

-contractul de prestări servicii a fost încheiat a doua zi după înființarea societății V;

-societatea X nu a prezentat certificate emise de producător care să ateste proveniența tratamentelor fitosanitare aplicate și nici certificarea ecologică prevăzută în contract la pct. 4.1.;

-situatiunile de lucrări prezentate în vederea justificarii serviciilor sunt incomplete în conditiile în care acestea nu contin informatii cu privire la denumirea și cantitatea de produse fitosanitare utilizate pentru lucrările fitosanitare prezentate, prețul unitar și originea acestora sau valoarea manoperei și a transportului utilajelor;

-valoarea contractului a fost stabilită în sumă fixă, iar în urma "efectuării serviciilor" au fost întocmite situații de lucrări din care a rezultat exact aceeași valoare.

-în anexa la contractul de prestări servicii se menționează că furnizorul va asigura întreg personalul, transportul muncitorilor și dislocarea utilajelor, fără ca să prezinte documente justificative în acest sens (furnizorul nu are personal angajat, nu există documente care să ateste transportul muncitorilor, utilajelor).

-conform informațiilor existente în baza de date ANAF rezulta ca V nu a avut niciodată salariați, iar asociatul unic și administratorul acesteia nu are pregătire de specialitate fiind angajat la alte societăți comerciale în funcția de lucrator comercial și lucrator bucătărie (spălător vase);

Din informațiile deținute în baza de date a ANAF referitoare la societatea V rezulta ca:

-societatea nu a depus în anul 2011 declarații fiscale și deconturi de TVA care să ateste efectuarea de operațiuni economice în calitate de persoană impozabilă;

-societatea nu a depus declarații fiscale din care să rezulte ca a avut salariați cu care aceasta a efectuat livrările declarate în declarația informativă 394 pentru semestrul I 2011;

-societatea nu a depus niciodată la organul fiscal teritorial situațiile financiare;

-pentru semestrul I 2011 depune cu întârziere declarația informativă 394 (06.10.2011) prin care declară livrări către societatea X și către alte societăți și achiziții de la : Societatea I firmă cu comportament de tip fantomă care nu a declarat niciodată efectuarea de operațiuni economice, inactiva care are codul CAEN 4525 "Alte lucrări speciale de construcții"; Societatea A care are codul CAEN 4941 "Transporturi rutiere de mărfuri".

Intr-o speta similara Curtea de Apel prin Decizia Civila nr.935/2018, precizeaza:

"Prin urmare și acești furnizori au avut un comportament fiscal fraudulos asemanator furnizorului..., existând totodată o pierdere de venituri fiscale câtă vreme TVA nu a fost colectata în amonte, iar reclamanta și-a exercitat dreptul de deducere, astfel încât este pus în cauză principiul neutralității impozitării, fiind aplicabilă *mutatis mutandis* ipoteza specială din cauza C-101/2016 Paper Consult.

Astfel, la punctul 46 din Hotărârea Paper Consult s-a reținut ca neplata TVA s-ar repercuta asupra prețului de vânzare al produselor și al serviciilor și ar procura vânzătorului un avantaj concurențial care crește volumul vânzărilor.

Din acest punct de vedere nu prezintă relevanță că reclamanta și-a înscris în mod formal în contabilitate achizițiile de la furnizorii cu comportament fiscal incorect.

În această privință, Curtea de Justiție a statuat că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii (Hotărârea Fini din 3 martie 2005, C 32/03).

În consecință, este de competența autorităților și a instanțele 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 (a se vedea Hotărârea Bonik. C-285/11. EU:C:2012;774, punctele 35 și 37, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea Maks Pen, CU8/13, EU:C:2014:69, punctul 26).

Or, chiar CJUE a precizat la paragraful 48 al hotărârii pronunțate în cauza PPUH. C-277/14. că; "*Această situație, care se regăsește atunci când o fraudă fiscală*

este săvârșită chiar de persoana impozabilă, există și atunci când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe ca, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA. In astfel de împrejurări, în scopul celei de a șasea directive, persoana impozabilă în cauză trebuie să fie considerată participant la o asemenea fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile pe care le efectuează în aval (a se vedea Hotărârea Bonik, C-285/11. EU:C:2012:774. punctele 38 și 39, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea Maks Pen, C-18H3. EU:C:2014:69, punctul 27)".

Relevante în acest sens sunt și mențiunile de la paragraful 50 din hotărârea preliminară pronunțată în cauza PPUH C-277/2014, anterior citată:” Este sarcina administrației fiscale care a constatat fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere (a se vedea în acest sens Hotărârea Bonik, C-285/11, HU:C:2012:774, punctul 45, și Hotărârea LVK 56, C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 64)".

Or, Curtea în calitate de instanță națională, apreciază că în speță sunt îndeplinite condițiile expuse la paragraful 50 din hotărârea preliminară pronunțată în cauza PPUH și care se reflectă în dispozitivul acesteia în situația de excepție când se poate refuza acordarea dreptului de deducere.

Astfel, este neîndoielnic în cauză că organele fiscale au constatat neregularități comise de persoanele care au emis facturile în amonte.

Apoi Curtea reține că la dosar exista elemente obiective din care reiese că reclamanta știa sau cel puțin ar fi trebuit să știe că, prin achizițiile sale, participă la operațiuni implicate într-o fraudă fiscală.”

Din jurisprudența constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA pe care o datorează TVA datorată sau achitată pentru bunurile achiziționate și serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația Uniunii (Horararea C-101/16 Paper Consult.)

Dupa cum a subliniat Curtea în mod repetat , dreptul de deducere prevăzut în Directiva face parte integrantă din mecanismul TVA și în principiu nu poate fi limitat. În special , acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte.

Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează prin urmare neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie , în principiu, ele însele supuse TVA(a se vedea Hotărârile emise în cauzele C-268/83 Ropelman, C-37/95 Coal Terminal, C-110/98 și C-147/98 Gabalfrisa și alții, C-32/03 Fini H, C-255/02 Halifax și alții, C-439/04 și C-440/04 Kittel și Recolta Recycling, C-438 /2009 Dankowski)

În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere care corespund unor cerințe sau condiții de formă, art.178 lit.(a) din Directiva 2006/112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu prevederile art.220-236 și cu art.238-240 din aceasta (pct.40 din

Hotararea pronuntata in cauza C-101/16, pct.33 din Hotararea pronuntata in cauza C-69/17) .

Prin urmare, principiul fundamental al neutralitatii taxei impune ca deducerea TVA aferenta intrarilor sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de persoanele impozabile (pct.45 din Hotararea pronuntata in cauza C-322/15, pct.41 din Hotararea pronuntata in cauza c-81/17, pct.34 din Hotararea pronuntata in cauza C-69/17).

In practica instantei europene s-a statuat ca principiul proportionalitatii obliga autoritatile publice sa ia numai acele masuri necesare pentru atingerea scopului urmarit .O masura nationala care conditioneaza, in esenta , dreptul la scutire de la plata unui contributii de respectarea unor obligatii de forma , fara a lua in considerare cerintele de fond si mai ales fara a se intreba daca acestea erau indeplinite, depaseste ceea ce este necesar pentru a se asigura perceperea corecta a taxei (CJUE cauza C146/05 Collee).

Mentionam ca la dosarul contestatiei societatea contestatara nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

In conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

"Sarcina probei în dovedirea situatiei de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe baza de probe sau constatari proprii."

Iar la art.269 din acelasi act normativ se prevede:

"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:[...]

d) dovezile pe care se întemeiaza;"

Avand in vedere prevederile legale enuntate in speta, documentele existente la dosarul contestatiei precum si faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatara neinsotite de dovezi obiective nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile si au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit , pe anul 2011, prin aplicarea cotei de 16% asupra acestor cheltuieli nedeductibile fiscal si de asemenea TVA .

Impozitul pe profit a fost stabilit in conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

-art.17

"Cota de impozit pe profit care se aplica asupra profitului impozabil este de 16%, cu exceptiile prevazute la art. 38."

-art.19

"(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

În consecință, în speța se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Contestatia 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;”

și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea X cu privire la impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar de plată prin actul administrativ fiscal contestat.

2.În ceea ce privește impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere, contestată de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestatii este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu serviciile de consultanță asupra cărora s-a stabilit suplimentar impozit pe profit pe anul 2014 precum și TVA aferentă achiziției de servicii de consultanță de la persoana afiliată I.I., în condițiile în care în speța nu se probează ca serviciile de consultanță au fost prestate efectiv de către PF X în calitate de titular al I.I.**

În fapt, în baza facturii emisă potrivit Contractului de prestări servicii, societatea contestată a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu serviciile de consultanță și a dedus TVA.

Urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că societatea contestată nu deține documente prin care să justifice că serviciile de consultanță au fost efectuate în realitate de I.I.; din administrarea mijloacelor de probă și documentelor prezentate de societate, organelor de inspecție fiscală au concluzionat că serviciile de consultanță care fac obiectul Contractului de prestări servicii au fost efectuate în realitate de către persoana fizică X în calitate de asociat unic și director al Societății X.

Astfel, organelor de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu serviciile de consultanță înregistrate în evidența contabilă a societății în baza facturii emisă în baza Contractului de prestări servicii ca fiind nedeductibile fiscal în temeiul art.21, alin.(1), și respectiv art.21, alin.4), lit.m)) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv TITLUL II, punctul 48 din HG.44/2004 cu modificările și completările ulterioare pe motiv că nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor cu serviciile de consultanță, organelor de inspecție fiscală în temeiul prevederilor art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au stabilit suplimentar de plată impozit pe profit.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate și TVA aferenta facturii emisa în baza Contractului de prestari servicii pe motiv ca operațiunea nu a fost efectuată în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În contestatia formulata referitor la acest capăt de cerere societatea contestatara sustine ca domnul X este cel care, prin activitatea și contribuția sa directă, a generat atragerea de clienți, încheierea de contracte, implementarea proiectelor contractate și vânzarea afacerii constând în plantația de afini. Contribuția sa a fost directă și esențială, în sensul că fără activitatea sa, nu ar fi existat nici clienți și nici venituri impozabile în patrimoniul societății. Arata ca domnul X a identificat investitorul dispus să achiziționeze plantația de afin și activitatea de producție, a asistat societatea vânzătoare în cursul negocierilor și în cursul pregătirii documentelor necesare realizării tranzacției; la data încheierii contractului de consultanță nu era identificat niciun investitor interesat de achiziționarea afacerii derulate de societate. De asemenea onorariul din contract a fost stabilit direct raportat la rezultatul serviciilor prestate de consultant, respectiv de prețul încasat de societate ca urmare a efectuării tranzacției; urmare activității derulate de domnul X în baza contractului, societatea a realizat venituri pentru care s-a calculat și s-a achitat impozit la bugetul de stat.

În ceea ce privește forma în care s-a concretizat raportul juridic de colaborare între părți, arata ca, în baza principiului libertății contractuale, părțile au posibilitatea de a alege forma de remunerare a muncii respectiv contract de muncă sau contract de servicii etc. În cazul de față, prestatorul a ales să fie remunerat în forma înregistrată și autorizată legal, respectiv întreprinderea Individuala iar remunerația primită a fost declarată de către PF X ca venituri din activități independente, în cadrul Declarațiilor pe venit global înregistrate în fiecare an la organele fiscale, a fost supusă impozitului pe venit global, care a și fost plătit de către domnul X.

În drept, în materia impozitului pe profit, în anul 2014, sunt aplicabile prevederile art.19 și art.21 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.19

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

-art.21

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

[...]

“(4) Urmatoarele 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, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării

acestora în scopul activitatilor desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

Cu privire la înregistrarea în evidențele contabile a operațiunilor și justificarea cheltuielilor deductibile fiscal la pct.12, pct.44 și pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

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

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

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența 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 activitatilor desfășurate.”

Din prevederile legale enunțate se reține că profitul impozabil 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.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea, se reține că sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile înregistrate în evidențele contabile fără a avea la baza documente justificative precum și cheltuielile cu serviciile pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii, acestea trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări,

proces-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, se prevede:

"(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuarii ei într-un document care sta la baza înregistrarilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrarilor în contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat în contabilitate, dupa caz."

Conform Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, înregistrarea in contabilitate a cheltuielilor se efectueaza pe baza de documente justificative .Cheltuielile înregistrate in evidentele contabile care nu au la baza documente justificative prin care sa se faca dovada operatiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, care la pct.46 , prevede:

"46.-(1) Principiul prevalentei economicului asupra juridicului.

Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilant si contul de profit si pierdere se face tinând seama de fondul economic al tranzactiei sau al operatiunii raportate, si nu numai de forma juridica a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economica, punând în evidenta drepturile si obligatiile, precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

Evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiate în contabilitate asa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrarii în contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie în concordanta cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între parti trebuie sa prevada modul de derulare a operatiunilor si sa respecte cadrul legal existent.

În conditii obisnuite, forma juridica a unui document trebuie sa fie în concordanta cu realitatea economica. În cazuri rare, atunci când exista diferente între fondul sau natura economica a unei operatiuni sau tranzactii si forma sa juridica, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operatiuni, cu respectarea fondului economic al acestora."

Din prevederile legale enuntate se retine ca prezentarea valorilor in cadrul elementelor de bilant si contului de profit si pierdere se face tinand seama de fondul economic al tranzactiei si nu numai de forma juridica a acestuia ; principiului prevalentei economicului asupra juridicului are ca scop înregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare in conformitate cu realitatea economica, punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor drepturi.

Se retine totodata ca, evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata in contabilitate asa cum acestea se produc, in baza documentelor justificative iar documentele care stau la baza inregistrarii in contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte intocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie în concordanta cu realitatea; forma juridica a unui document trebuie sa fie în concordanta cu realitatea economica.

În materie de TVA, în anul 2014, in speta sunt incidente prevederile art.134, art.134¹, art.134², art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare pe perioada 2011-2015, potrivit carora:

-art.134

“(1)Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

-art.134¹

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu exceptiile prevazute în prezentul capitol.[...]

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

-art. 134²

“Exigibilitatea pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

-art.145

“(1)Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2)Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;”

-art.146

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a)pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 155, precum si dovada platii în cazul achizitiilor efectuate de catre persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de catre persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

La art.147¹ din acelasi act normativ se prevede:

“(1) Orice persoana impozabila înregistrata în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, în aceeași perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

Avand in vedere prevederile legale incidente spetei se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor daca bunurile si

serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se efectueaza cu factura fiscala legal intocmita, care sa cuprinda mentiuni ce corespund realitatii.

Din interpretarea textelor de lege, se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei, faptul generator intervenind la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in mod expres de legea fiscala iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie îndeplinite conditiile si formalitatile prevazute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal."

Iar potrivit pct.46 din acelasi act normativ:

"(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal."

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata achitata aferenta bunurilor care i-au fost sau urmeaza sa-i fie livrate , daca aceste achizitii sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabila avand obligatia sa detina exemplarul original al facturii care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal, si anume:

"19) Factura cuprinde în mod obligatoriu urmatoarele informatii:

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

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasarii unui avans, în masura în care aceasta data este anterioara datei emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa si codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, dupa caz, codul de identificare fiscala ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;[...]

f) denumirea/numele si adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum si codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscala al beneficiarului, daca acesta este o persoana impozabila ori o persoana juridica neimpozabila;[...]

h) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum si particularitatile prevazute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrarii intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor si serviciilor ori, dupa caz, avansurile facturate, pentru fiecare cota, scutire sau operatiune netaxabila, pretul unitar,

exclusiv taxa, precum si rabaturile, remizele, risturnele si alte reduceri de pret, în cazul în care acestea nu sunt incluse în pretul unitar;

j) indicarea cotei de taxa aplicate si a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în functie de cotele taxei;"

Analizand documentele existente la dosarul cauzei în raport de prevederile legale mai sus enuntate, sustinerile societății contestatare , se rețin urmatoarele:

În baza contractului de vânzare cumpărare autentificat notarial încheiat între X, în calitate de vânzător și I.I., în calitate de cumpărător, întreprinderea individuală a achiziționat imobilul teren fâneață situat în localitatea .. la prețul de ..lei.

În aceeași zi, între societatea X în calitate de promitent cumpărător și I.I. în calitate de promitent vânzător a fost încheiat antecontractul de vânzare cumpărare având ca obiect promisiune de vânzare/cumpărare a imobilul terenul înscris în CF; în baza acestui contract I.I. a emis factura reprezentand tranșa 1 din contravaloarea terenului și factura reprezentând tranșa II din contravaloarea terenului, ambele facturi fiind achitate în întregime în mai multe tranșe .

În septembrie 2014 a fost încheiat un act adițional, prin care părțile au convenit să rezilieze de comun acord antecontractul menționat, iar I.I. s-a obligat să restituie avansul primit .

La data rezilierii antecontactului de vânzare cumpărare societatea X a emis factura storno prin care stornează factura., achitată în baza facturii inițiale nu a fost restituită I.I. în baza procesului verbal de stingere a datoriilor, fără număr, dată și nesemnat de părți; suma a fost compensată cu valoarea înscrisă în factura emisă de societatea X conform contract de prestări servicii .

Tot în baza actului adițional menționat I.I. emite factura storno prin care stornează factura , sumă care a fost restituită societății X prin virament bancar .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca imobilul teren a fost înregistrat în evidența contabilă eronat în contul 211 "Terenuri" fără ca societatea X să dețină un contract de vânzare cumpărare autentic care să ateste transferul dreptului de proprietate, acesta fiind înregistrat la valoarea ... reprezentând valoarea înscrisă în factura , înregistrare care a fost stornată în baza facturilor s cu aceeași valoare.

Se reține ca, Societatea X., în calitate de beneficiar, a încheiat cu I.I , în calitate de prestator, contractul de prestări servicii având ca obiect serviciile prezentate la pct. 2.1. din contract pentru care beneficiarul se obligă să plătească prestatorului suma în condițiile în care prețul de vânzare/transfer al plantației de afin deținute depășește ... euro.

În baza acestui contract și a facturii emisă de I.I. , reprezentând prestări servicii conform contract, în luna septembrie 2014 societatea X a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" valoarea totală ... și a exercitat dreptul de deducere a TVA de....

Factura menționată nu a fost achitată, valoarea acesteia fiind compensată cu aceeași sumă achitată pentru factura reprezentând contravaloare teren extravilan, care a fost stornată prin emiterea facturii storno .

Se reține ca, potrivit contractului de prestări servicii prestatorul I.I. se obliga sa asigure beneficiarului următoarele servicii:

"-consultanta pentru identificarea unor potențiali investitori în vederea vanzarii/ transferului activitatii plantației de afin ;

-consultanta pentru negocierea prețului în vederea vânzării plantației de afin la un preț minim de... euro;

-consultanta pentru pregătirea tuturor documentelor necesare realizării tranzacției."

Potrivit art.III "Prețul ,, din contract :

3.1"Beneficiarul (clientul) se obliga sa plătească prestatorului suma +TVA în condițiile în care prețul de vânzare/transfer este mai mare de ... euro.

3.2.Daca pretul de vânzare/transfer va fi cuprins în intervalul ... euro valoarea prezentului contract va fi de...+TVA.

3.3.Daca vânzarea/transferul plantației nu se va realiza în maxim 24 luni de la semnarea contractului sau se va realiza la un preț sub prețul de ... euro , suma platita sa va restitui integral."

Se reține ca valoarea prestărilor de servicii înscrise în contractul a fost stabilită și facturată la exact aceeași valoare la care a fost facturată și achitată tranșa I a antecontractului de vânzare cumpărare.

Se reține ca în timpul controlului în vederea justificării serviciilor, societatea contestatara a prezentat corespondența purtată de la adresa de poștă electronică aparținând societății X constând în discuții purtate de către PF X cu diverse persoane în vederea transmiterii acestora unor informații și documente cu privire la plantațiile de afin (ferma 1 aparținând societății X, și ferma 2 aparținând I.I.), precum și vânzarea terenurilor adiacente de la proprietarii relevanți (comunicare documente, răspunsuri la diferite întrebări, programare întâlniri, diverse studii, oferte).

Toată corespondența electronică către persoanele nominalizate mai sus a fost transmisă de pe adresele de e- mail deținute de X și au fost semnate de PF X în calitate de manager -director al societății.

Prin documentele prezentate respectiv corespondența purtată pe e-mail cu persoanele nominalizate mai sus, societatea contestatara nu justifică prestarea efectivă a serviciilor înscrise în Contractul de prestari servicii de către prestatorul I.I., respectiv identificarea potențialilor investitori în vederea vânzării/transferului activității plantației de afin deținuta de societate,purtarea de negocieri în ceea ce privește prețul de vânzare al plantației, asigurarea consultantei pentru pregătirea tuturor documentelor necesare realizării tranzacției.

De asemenea, din analiza efectuată asupra documentelor existente la dosarul contestației (Raportul de inspectie fiscala , răspunsurile prezentate de reprezentantul legal al societății la întrebările din Notele explicative ale organelor de inspectie fiscala, actul administrativ fiscal întocmit urmare verificării fiscale a I.I.) se mai rețin următoarele:

-antecontractul de vânzare cumpărare a terenului nu a avut un scop economic și nu a reprezentat o promisiune de vânzare, acesta fiind încheiat pentru transferarea încasărilor efectuate de societatea X din activitatea desfășurată, contractul încheiat reprezentând în fapt un împrumut acordat de societatea X către I.I.;

-antecontractul de vânzare cumpărare nu a avut un scop economic deoarece acesta a fost utilizat de I.I. pentru realizarea investiției plantație de afin începând chiar cu anul 2011 și a fost reziliat ca urmare a negocierilor pentru vânzarea efectuată între I.I. și investitorul A ;

- I.I. nu înregistrează, nu face dovada efectuării de cheltuieli și nu deține baza materială care să justifice efectuarea de către aceasta a serviciilor înscrise în contractul de prestări servicii;

-negocierea pentru vânzarea activelor deținute de alte persoane afiliate a fost efectuată tot de I.I., însă aceasta nu a emis facturi de prestări servicii și pentru aceste persoane, fapt precizat de împuternicitul administratorului societății în răspunsul dat la întrebările din nota explicativă .

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta în mod clar ca , negocierile pentru perfectarea transferului de active aflate în proprietatea și folosința societății au fost efectuate de către administratorul societății , care conform actului constitutiv are ca atribuții de încheiere de contracte.

Potrivit art.70 din Legea nr.31/1991 privind societățile, republicată:

“(1) Administratorii pot face toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății, afară de restricțiile arătate în actul constitutiv.”

La dosarul contestației nu se afla documente din care să rezulte că serviciile de consultanță au fost executate de I.I., având în vedere faptul că aceeași persoană coordonează în totalitate ambele entități, iar documentele justificative prezentate au fost semnate și întocmite de PF X în calitate de manager general sau de administrator unic al societății X.

După cum s-a arătat și mai sus, din bibliorafatul cu documente prezentat de societate în timpul controlului și la care face referire în contestația formulată, ce conține corespondența purtată de e-mail cu diverse persoane fizice (mai sus nominalizate) nu justifică faptul că serviciile ar fi fost prestate de I.I. în condițiile în care toată corespondența electronică a fost transmisă de pe adresele de e-mail deținute de societatea X și semnată de către PF X în calitate de manager -director al societății.

Mai mult, contractul privind transferul de active are ca părți contractante atât I.I. cât și societatea X în calitate de vânzători, de unde rezultă că negocierea condițiilor de transfer au fost efectuate de aceeași persoană, respectiv PF X pentru ambele persoane juridice.

După cum au constatat și organele de inspecție fiscală, contractul de prestări servicii în baza căruia a fost emisă factura , a fost încheiat cu scopul de a anula datoria achitată de societatea X către I.I., în contul primei tranșe din antecontractul de vânzare cumpărare; valoarea serviciilor de consultanță înscrise în contractul de prestări servicii a fost stabilită de către PF X, la aceeași valoare cu suma nerestituită reprezentând prima tranșă din antecontractul de vânzare cumpărare.

Prin urmare în mod legal, organele de inspecție fiscală au constatat că prestările de servicii consultanță facturate de I.I. în baza contractului nu au un scop economic în condițiile în care acestea au fost efectuate doar în scopul obținerii unor avantaje fiscale și determinării unei situații fiscale mai favorabile pentru Societatea X, respectiv pentru acordarea de avantaje financiare administratorului, respectiv PF X și anume:

-prin înregistrarea prestărilor de servicii consultanță, societatea X a diminuat profitul impozabil pe anul 2014 cu suma... și TVA de plată cu suma .. ;

-prin înregistrarea facturilor emise de I.I., a diminuat valoarea profitului impozabil la societatea X și a creat un avantaj fiscal asociatului majoritar, respectiv a determinat evitarea declarării și plății impozitului pe veniturile din dividende persoanei fizice de către societate.

Din prevederile legale enunțate se reține că prezentarea valorilor în cadrul elementelor de bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul

economic al tranzactiei si nu numai de forma juridica a acestuia ; principiul prevalentei economicului asupra juridicului are ca scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare in conformitate cu realitatea economica, punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor drepturi.

Potrivit art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare în anul 2014, se reține ca:

„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalentei 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 urmărit de contribuabil. În acest spirit 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 scopul aplicării legii fiscale.

Reîncadrarea acestor tranzacții a fost efectuată de organele de inspecție fiscală în baza prevederilor legale și informațiilor cuprinse în evidența contabilă a societății, a informațiilor fiscale existente în baza de date a Ministerului Finanelor Publice, în ansamblul lor, fără a urmări aplicarea art.11 din Codul fiscal în detrimentul contribuabilului.

Prin urmare, autoritățile fiscale au dreptul de a verifica realitatea tranzacțiilor analizate , acestea putând să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic .

Din prevederile art.21 alin.(1), alin.(4) lit.f) din Codul fiscal și pct .48 alin.(4) din normele de aplicare a art.21 alin.(4), lit.f) din Codul fiscal, se reține că dreptul de deducere a cheltuielilor nu rezultă din simpla înregistrare în contabilitate a unor documente ce pot fi considerate ca justificative ci este necesar să fie îndeplinite mai multe condiții, între altele ca cheltuielile să fie efectuate în scopul realizării veniturilor și să fie justificate prin documentele prevăzute de lege.

Deși în lege nu se stipulează expres , este necesar ca cheltuielile deductibile fiscal să corespundă unor operațiuni reale, numai astfel putând fi efectuate în scopul realizării de venituri.

De asemenea, având în vedere caracterul nereal al tranzacțiilor analizate , s-a stabilit în mod corect că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.145, art.146 coroborate cu prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal , pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate potrivit cărora orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document ce stă la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de

document justificat, în speta se reține ca facturile reprezentând contravaloare servicii consultanta înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de I.I. nu reflecta operațiuni reale și nu au calitatea de document justificativ de înregistrare în contabilitate în condițiile în care urmare analizării documentelor prezentate de societatea contestată precum și utilizării mijloacelor de proba administrate în cauză, mai sus prezentate s-a constatat ca serviciile în cauză au fost efectuate în fapt de către PF X în calitate de director general al societății X .

Ca urmare, în condițiile în care nu s-a dovedit realitatea operațiilor înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de I.I. , în mod legal s-a apreciat ca nu se justifică deductibilitatea cheltuielilor și a TVA deductibilă aferentă acestor operațiuni.

Existența unui contract de prestări servicii încheiat între persoane juridice afiliate, purtând semnatura aceleiași persoane fizice respectiv PF X , în calitate de prestator precum și de client, a unor facturi și corespondenței pe e-mail purtate de PF X în calitate de manager al Societății X, nu reprezintă documente justificative suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată deoarece acest drept a fost conceput de legiuitor nu ca o ficțiune, contribuabilul trebuind să justifice cu documente legal întocmite prestarea efectivă a serviciilor de către acest prestator precum și necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării veniturilor impozabile respectiv operațiilor sale taxabile. Dovezile (probele) aduse de contribuabil trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par. 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 (par. 26 din hotărâre). În acest sens, **legislația comunitară da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA** , în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par. 29 din hotărâre).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI -a (în prezent Directiva 112/2006/CE) și nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică , dând naștere la operațiuni taxabile.**

Astfel, se reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligatia persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, că acest drept s-a exercitat în mod fraudulos.

Mentionăm că la contestația formulată, societatea contestată nu a prezentat documente suplimentare, altele decât cele analizate de organele de inspecție

fiscala , din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

In conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe baza de probe sau constatari proprii.”

Iar la art.269 și art.276 din acelasi act normativ se prevede:

-art.269

“(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:[...]

d) dovezile pe care se întemeiaza;”

-art.276

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

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Din analiza efectuata asupra documentelor existente la dosarul contestatiei rezulta in mod clar ca identificarea investitorului , negocierea transferului de active precum si intocmirea documentatiei s-a realizat de catre PF X in calitate de director general(administrator) al Societatii X; dupa cum s-a aratat si mai sus documentele prezentate in vederea justificarii cheltuielilor cu serviciile de consultanta facturate de I.I. reprezinta corespondenta purtata pe e-mail de către PF X în calitate de administrator, manager al societății cu diverse persoane fizice, de pe adresele de deținute de societatea X .

În conformitate cu prevederile art.70 din Legea nr.31/1991 privind societatile, administratorul societății poate face toate operatiunile cerute pentru ducerea la indeplinire a obiectivului de activitate.

Astfel, PF X în calitate de administrator, manager al societății putea sa efectueze toate operatiunile prevazute în Contractul de prestari servicii respectiv sa identifice potentialii investitori în vederea vanzarii plantatiei de afin, sa negocieze prețul vanzarii plantatiei, sa pregătească documentele necesare tranzactiei.

După cum s -a arătat și mai sus contractul privind transferul de active are ca părți contractante atât I.I. cât și societatea X în calitate de vânzători, de unde rezultă că negocierea condițiilor de transfer au fost efectuate de aceeași persoană, respectiv PF X pentru ambele persoane juridice.

Pentru serviciile de consultanta inregistrate în evidentele contabile în baza facturilor ca fiind emise de I.I. societatea contestatara nu a prezentat documente justificative(situații de lucru, rapoarte de lucru detaliate din care sa rezulte orele lucrate pentru fiecare serviciu efectuat , tariful orar) prin care sa demonstreze ca serviciile facturate au fost efectiv prestate în beneficiul Societatii X de către PF X în calitate de titular al I.I.

Prin urmare, argumentul societății contestată potrivit căruia PF X în calitate de titular al I.I. ar fi prestat serviciile de consultanță facturate către Societatea X nu este real și nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației .

În ceea ce privește argumentul societății contestată potrivit căruia , PF X potrivit principiului libertății contractuale, avea posibilitatea să aleagă forma de remunerare a muncii depuse (contract de muncă, contract de prestări servicii) menționăm că în calitate de director general al societății X , PF X avea dreptul să fie remunerat pentru activitatea depusă , acest lucru nefiind sancționat prin raportul de inspecție fiscală iar în calitate de asociat al societății PF X beneficiază de dividende.

În ceea ce privește argumentul societății contestată potrivit căruia veniturile obținute de PF X ar fi fost impozitate în baza Declarației pe venitul global înregistrată la organul fiscal de I.I. nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care urmare inspecției fiscale efectuate la I.I. finalizată prin Raportul de inspecție fiscală în baza căruia s-a emis Decizia de impunere , organele de inspecție fiscală au diminuat veniturile impozabile înregistrate de contribuabil în evidențele contabile în baza facturii , astfel că nu poate fi vorba de dubla impozitare.

În ceea ce privește afirmația societății contestată , potrivit căreia organul fiscal nu poate interpreta ca soluția de clasare a plângerii penale fără ca organele de inspecție fiscală să investigheze toate aspectele care au făcut obiectul plângerii penale, menționăm:

În Ordonanța de clasare emisă în Dosarul penal de Parchetul de pe lângă Tribunal, existența în copie la dosarul cauzei , se face referire la serviciile prestate în baza Contractelor de prestări servicii încheiate între I.I. în calitate de prestator și Societatea X în calitate de beneficiar.

În considerentele ordonanței de clasare se arată că „martorul audiat(PF X) depunând și în punct de vedere la dosarul cauzei la care au fost anexate documente contabile ale amenajărilor efectuate la plantația de afini iar acestea coroborate cu constatările organelor fiscale, dar și cu ansamblul probatoriu administrat în cauză , respectiv declarațiile martorilor [...] releva faptul că prestațiile de servicii care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor se referă la servicii prestate în realitate de către emitentul facturilor.”

Se reține astfel, că organul de cercetare penală s-a pronunțat numai cu privire la cheltuielile..., înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de I.I. conform Contractului de prestări servicii .

Din Ordonanța procurorului și Încheierea Penală nu rezultă că prestațiile de servicii consultanță facturate de I.I. în baza în contractul de prestări servicii ... au fost efectuate în realitate, deoarece organele de cercetare penală nu s-au exprimat asupra realității operațiunilor înregistrate de societatea X în baza acestui contract.

Prin urmare argumentul societății contestată nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Având în vedere prevederile legale enunțate în speta , documentele existente la dosarul contestației precum și faptul că argumentele societății contestată neînsotite de dovezi obiective nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă

a contestatie în speta se vor menține ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de consultanta și TVA inregistrate în evidentele contabile în baza acestui ultim contract de prestari servicii..

Astfel, se reține ca în mod legal în temeiul prevederilor art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit, pe anul 2014, suplimentar de plata impozit pe profit asupra cheltuielilor cu serviciile de consultanta, nedeductibile fiscal.

În consecinta, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completările ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completările ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal precum și TVA stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere .

3.In ceea ce privește impozitul pe dividende stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere , contestat de societate, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita să se pronunte dacă societatea contestatara datorează bugetului de stat impozitul pe dividende stabilit suplimentar de plata aferent bazei impozabile , determinata suplimentar asupra sumei nete de pusa la dispoziția PF X în calitate de asociat și neimpozitata de către societatea contestatara.

In fapt, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au influență asupra modului de determinare a impozitului pe veniturile din dividende persoane fizice și anume s-a constatat ca în anul 2014, Societatea X a efectuat plati reprezentând contravaloare factura de consultanță către I.I., care ulterior au fost puse la dispoziția PF X.

Organele de inspectie fiscala au considerat suma transferata către I.I. ca reprezentând dividend net plătit persoanei fizice x; aplicand procedeul sutei mărite au stabilit baza impozabila pentru care in temeiul prevederilor art. 7 pct. 12 , art.67 alin.(1), art. 67 alin. 1[^]1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au stabilit ca societatea avea obligația calculării, declarării și platii unui impozit pe dividende.

În contestatia formulata referitor la acest capăt de cerere societatea contestatara sustine ca organul de inspectie fiscala motivează în drept recalificarea ca dividende a sumelor plătite I.I. pe perioada iulie 2011-decembrie 2015 în baza

contractului de consultanta , conform art.7 alin.(2) pct.12 din Codul fiscal ; considera ca nu se incadreaza la acest articol de lege deoarece societatea nu a plătit sume pentru bunuri și servicii de folosul cărora a beneficiat personal, asociatul societatii .

Arata ca, asociatul X a prestat servicii în beneficiul societății în mod real și dovedit, astfel că suma plătită de societate nu poate fi recalificată ca plată de dividende deoarece în speta este vorba despre plata unor servicii prestate de persoana care este și asociat și nu despre servicii achiziționate și plătite de societate, dar consumate în mod gratuit de către asociat.

În drept, potrivit art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificata:

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

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

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

In conformitate cu prevederile art.67 alin.(1) din acelasi act normativ :

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

(1[^]1.1) Regimul fiscal aplicabil veniturilor din dividende prevăzut la alin. (1) se aplică și pentru veniturile considerate dividende, reprezentând sume plătite de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.”

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca dividendele reprezinta o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

De asemenea, se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca si veniturile din dividende si suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Prin Decizia privind solutionarea contestatiei organul de solutionarea a contestatiei din cadrul D.G.R.F.P. a desfiintat partial Decizia de impunere ; prin decizia de solutionare a contestatiei s-a desfiintat actul administrativ fiscal și cu privire la impozitul pe dividende stabilit suplimentar de plata asupra bazei impozabile .

Urmare refacerii inspectiei fiscale și reanalizarii documentelor, se reține ca prin Decizia de impunere organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe dividende pe motiv ca societatea constatata nu a prezentat dovezi obiective din care sa rezulte ca suma achitata prin compensare către I.I. ar reprezenta contravaloarea servicii de consultanta achitate în baza Contractului de prestari servicii .

Astfel se reține ca în baza contractului de vânzare cumpărare autentificat notarial, încheiat între PF X, în calitate de vânzător și I.I., în calitate de cumpărător, întreprinderea individuală a achiziționat imobilul teren fâneață la prețul de ... lei.

În aceeași zi, între societatea X în calitate de promitent cumpărător și I.I. în calitate de promitent vânzător a fost încheiat antecontractul de vânzare cumpărare având ca obiect promisiune de vânzare/cumpărare a imobilul terenul înscris în CF .

În baza acestui contract I.I. a emis următoarele facturi:

- factura reprezentând tranșa I din contravaloarea terenului;
- factura s reprezentând tranșa II din contravaloarea terenului;

Ambele facturi au fost achitate în întregime în mai multe tranșe .

În septembrie 2014 a fost încheiat un act adițional, prin care părțile au convenit să rezilieze de comun acord antecontractul menționat, iar I.I. s-a obligat să restituie avansul primit .

La data rezilierii antecontactului de vânzare cumpărare societatea X a emis factura storno prin care stornează factura , dar suma achitată în baza facturii inițiale nu a fost restituită de I.I..

În baza procesului verbal de stingere a datoriilor, fără număr, dată și nesemnat de părți, suma a fost compensata cu valoarea înscrisă în factura emisă de societatea X pentru prestări servicii conform contractului de prestări servicii .

După cum s-a arătat și la capitolul impozit pe profit nu se justifica emiterea facturii de I.I. în condițiile în care nu s-a dovedit cu documente legal intocmite ca serviciile de consultanta ar fi fost prestate efectiv de către PF X în calitate de titular al I.I..

De asemenea nu s-a dovedit necesitatea achizitionarii acestor servicii de la I.I. în condițiile în care PF X avea calitatea de administrator manager general și totodata asociat al Societății X și era în atribuțiile acestuia efectuarea serviciilor enumerate im Contractul de prestari servicii; după cum s-a arătat și mai sus , în vederea justificării serviciilor a fost prezentanta corespondenta purtata pe e-mail de către PF X în calitate de manager general al societății X cu diverse persoane fizice-investitori , de pe adresa de e-mail a Societății X.

Prin urmare se reține ca, în mod legal organele de inspectie fiscala au concluzionat ca factura având ca furnizor I.I. , înregistrată în evidentele contabile ale Societății X a fost emisa doar cu scopul stingerii datoriei .

Mai mult, din documentele prezentate (extrase de cont) se reține ca din suma totală achitata de societatea X către I.I. conform fisei furnizorului, suma a fost transferata de I.I. în conturile bancare personale ale PF X o parte fiind utilizate pentru acordarea de împrumuturi societății X.

Astfel, în mod legal s-a reținut ca prin plata contravalorii facturii, societatea a pus la dispoziția PF X aceasta suma, cu evitarea declarării și plății impozitului pe veniturile din dividende persoane fizice de către societate.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca dividendele reprezintă o distribuție în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică; în speta urmarea analizei documentelor prezentate de societate s-a concluzionat ca suma plătită de Societatea X către I.I. și transferată în contul persoanei fizice X a calitate de asociat a reprezentat dividende nete și nu contravaloarea serviciilor de consultanță facturate în baza Contractului de prestări servicii.

Având în vedere că pentru sumele plătite de persoana juridică în favoarea unui asociat în folosul personal al acestuia, potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, societatea contestată avea obligația calculării, reținerii și plății impozitului pe veniturile din dividende odată cu plata acestor sume către asociat, se reține ca în mod legal, organele de inspecție fiscală au determinat baza impozabilă prin aplicarea procedurii sutei mărite asupra sumei reprezentând dividende nete și au stabilit impozit pe dividende de plată, pentru luna septembrie 2014.

Societatea contestată nu contestă modul de calcul al bazei impozabile și de asemenea a impozitului pe dividende stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală prin actul administrativ fiscal contestat.

Argumentul societății contestate potrivit căruia nu ar fi plătit sume de bani de care a beneficiat personal asociatul nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care din analiza documentelor prezentate de acesta în timpul controlului a rezultat contrariul.

În consecință, având în vedere prevederile legale aplicabile speței, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că argumentele societății contestate nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“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;”

și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X cu privire la impozitul pe veniturile din dividende stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.- Inspecție Fiscală.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, documentele existente la dosarul cauzei și în temeiul prevederilor art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X inregistrata la D.G.R.F.P., împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. - Inspectie Fiscala, cu privire la obligatiile fiscala , care se compun din:

- impozit pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- impozit pe veniturile din dividende;

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.