

**DECIZIA NR. 1175/2020**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. X,**  
**înregistrată la D.G.S.C. sub nr. A\_SLP 2498/10.09.2018**  
**și reînregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 16096/18.08.2020**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin adresa nr. A\_SLP 1341/05.08.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 15478/10.08.2020, cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, CUI X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/2008, cu sediul în mun. X, str. Carpaților, nr. 13, bl. 6, sc. A, et. 6, ap. 28, jud. X, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.05.2018, pentru care, în conformitate cu prevederile art. 272 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, competența de soluționare revine D.G.R.F.P. X.

Urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. X S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/30.05.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/30.05.2018.

Totodată, prin adresa nr. 4531/04.09.2018, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X, Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/30.05.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/30.05.2018 contestată, în vederea completării dosarului penal constituit urmare a Sesizărilor penale nr. A-DAF 37247/22.12.2017 și nr. A-DAF 10092/05.04.2018 transmise de Direcția Generală Antifraudă Fiscală către această unitate de parchet.

Împotriva Deciziei de impunere nr. **F-X/30.05.2018**, S.C. X S.R.L. a formulat contestație.

Prin **Decizia nr. X/12.12.2018**, pentru aspectele procedurale invocate, D.G.S.C. a respins contestația ca neîntemeiată, iar pentru obligațiile în sumă totală de **X lei**, reprezentând Impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de **X lei**, TVA în sumă de **X lei** și impozit pe veniturile din dividende în sumă de **X lei**, a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. **F-X/30.05.2018**, emisă de A.J.F.P. X, procedura urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

S.C. X S.R.L. a formulat acțiune în contencios administrativ împotriva Deciziei nr. X/12.12.2018, iar prin Sentința civilă nr. X/CA/12.11.2019, dată în dosarul nr. X/62/2019, Tribunalul X a respins acțiunea în contencios fiscal formulată de societate, ca nefondată.

Împotriva Sentinței civile nr. X/CA/12.11.2019, S.C. X S.R.L. a formulat recurs, iar prin Decizia nr. X/R/15.07.2020, pronunțată de Curtea de Apel X, a fost admis recursul formulat de societate cu consecința anulării Deciziei de soluționare a contestației nr. X/12.12.2018 și obligarea la soluționarea pe fond a contestației administrative, decizia fiind definitivă.

Având în vedere soluția Curții de Apel X, pronunțată prin Decizia nr. X/R/15.07.2020-definitivă, D.G.R.F.P. X va proceda la soluționarea pe fond a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.05.2018, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/30.05.2018, pentru suma totală de **X lei**.

Ținând cont de cele precizate mai sus, precum și de faptul că pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunalul X, se află înregistrat Dosarul penal nr. 1/P/2018, în care se efectuează

cercetări față de reprezentantul legal al X S.R.L. sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, prin adresa nr. 16096/03.09.2020, D.G.R.F.P. X a solicitat acestei instituții să precizeze stadiul în care se află cercetările în acest dosar penal.

Urmare a acestei solicitări, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 17911/17.09.2020, Parchetul de pe lângă Tribunalul X precizează referitor la plângerea nr. 37247/22.12.2017, că în cauză a fost începută urmărirea penală *in rem* pentru fapta prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, cercetările fiind efectuate de către Inspectoratul de Poliție al Județului X, Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, raportat la data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.05.2018, respectiv **08.06.2018** și data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, **23.07.2018**, așa cum rezultă de pe ștampila acestei instituții aplicată pe contestația în original.

Contestația este formulată prin avocat X, în baza Împuternicirii avocațiale seria X nr. 126710/2018.

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

***I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.05.2018, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acestui act administrativ fiscal cu privire la suma totală de X lei, din care X lei impozit pe profit, X lei TVA și X lei impozit pe dividende, aducând în susținere următoarele motivații:***

Societatea afirmă că în decizia de impunere există erori de calcul și precizează că sumele ce compun baza impozabilă aferentă impozitului pe profit, cumulate, nu ating suma de X lei indicată în tabelul inițial. De asemenea, în ceea ce privește societățile LT SRL, LM Office SRL și TBS SRL există erori de calcul, în sensul că sumele reținute nu corespund sumelor facturate.

#### **A. Aspecte de procedură**

1. Prin contestația formulată, SC X SRL susține că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale aferente anului 2012, deoarece dreptul acestora era prescris.

#### **B. Aspecte privind fondul**

2. În ceea ce privește achizițiile de utilaje de la **LT SRL**, contestatara afirmă că acestea sunt reale, dovada fiind procesele verbale de predare- primire încheiate și faptul că bunurile au fost identificate fizic de către inspectorii antifraudă. Totodată, contestatara susține că prețul cu care societatea LT SRL a achiziționat bunurile nu-i este opozabil, în condițiile în care bunurile au fost înstrăinate la un preț superior către Institutul de Stat pentru Testarea și Înregistrarea Soiurilor (ISTIS).

Referitor la prestările de servicii, contestatara susține că:

- între părți a fost încheiat contractul de prestări servicii nr. 27/2012, modificat prin două acte adiționale;
- contractul cuprinde exact obiectul lucrărilor;
- lucrările au fost executate conform contractului, întocmindu-se pentru fiecare etapă de lucrări: centralizatorul situațiilor de lucrări, situații de lucrări cu cantitățile de lucrări pe categorii, situații cu consumul de materiale și mâna de lucru, procese verbale de recepție.

Societatea menționează că nu deține calitatea de beneficiar final, lucrările fiind subcontractate de la SC GI SRL și că, la rândul ei a subcontractat lucrările către LT SRL, AMG SRL și MS SRL, iar dintre acestea doar cu privire la societățile LT SRL și AMG SRL s-a constatat fictivitatea operațiunilor.

De asemenea, reprezentantul societății afirmă că nu îi poate fi imputată activitatea unui alt contribuabil, în condițiile în care nu a cunoscut ori nu a fost în măsură să cunoască aceste aspecte, invocând în acest sens jurisprudența națională și europeană.

Cu privire la serviciile de publicitate, contestatara susține că acestea au fost efectiv prestate și că a prezentat înscrisuri în acest sens.

În ceea ce privește serviciile de transport, reprezentantul X SRL precizează că acestea s-au prestat în baza a 2 contracte, că societatea prestatoare și-a executat obligațiile asumate, marfa a fost livrată și recepționată de clienții societății, există facturi și avize de însoțire a mărfii, astfel încât în mod corect a dedus cheltuielile cu serviciile de transport.

Referitor la achiziția de bunuri, societatea susține că pentru o parte din bunurile achiziționate a prezentat documente justificative, însă pentru celelalte bunuri achiziționate nu a fost încheiat niciun contract, dar acest aspect nu poate duce la concluzia că achizițiile sunt fictive.

**3.** În ceea ce privește cheltuielile cu obiectele de inventar (tablouri, obiecte de mobilier, tacâmuri) în sumă de **X lei**, contestatara susține că acestea au fost achiziționate și utilizate exclusiv la sediul societății, se regăsesc fizic la sediul societății, iar cursul de design vestimentar a fost urmat de administratorul societății întrucât se preconiza extinderea activității societății.

**4.** Referitor la relațiile comerciale desfășurate cu **AMG SRL**, contestatara precizează că între părți au fost încheiat contractul nr. 297/2012, modificat printr-un act adițional sub aspectul obiectului său și care cuprinde exact obiectul lucrărilor (în cadrul anexelor întocmite anterior executării lucrărilor).

Aceasta susține că lucrările au fost executate conform contractului, întocmindu-se pentru fiecare etapă de lucrări: centralizatorul situațiilor de lucrări, situații de lucrări cu cantitățile de lucrări pe categorii, situații cu consumul de materiale și mâna de lucru, procese verbale de recepție.

Societatea menționează că nu deține calitatea de beneficiar final, lucrările fiind subcontractate de la SC GI SRL și că, la rândul ei, a subcontractat lucrările către LT SRL, AMG SRL și MS SRL, iar dintre acestea, doar cu privire la societățile LT SRL și AMG SRL s-a constatat fictivitatea operațiunilor.

**5.** Referitor la achiziția de bunuri de la **LM Office SRL**, petenta afirmă că a încheiat cu acest furnizor contractul nr. 5/26.02.2013, care a fost modificat sub aspectul obiectului prin act adițional, și că, în conformitate cu prevederile acestuia, s-au emis Note de comandă, facturi, procese verbale de recepție și certificate de calitate, conformitate și garanție.

Se mai precizează că bunurile au intrat în gestiunea societății și au fost înstrăinate ulterior către diverși clienți și că LM Office SRL deține documente de proveniență a mărfurilor, aceste fiind achiziționate din Ungaria.

În ceea ce privește serviciile de transport, reprezentantul X SRL menționează că a încheiat cu LM Office SRL contracte de transport în formă scrisă, că serviciile au fost prestate, marfa fiind livrată către clienții societății.

Totodată, referitor la serviciile de montaj și amenajare, se arată că X SRL a încheiat cu LM Office SRL trei contracte de prestări servicii (ctr. 35/2013 pentru montaj rulou gazon, ctr. 40/2013 pentru lucrări de îndreptare a pământului vegetal în vederea gazonării la Complexul X și ctr. 57/2013 pentru lucrări de amenajare și igienizare a spațiilor verzi din incinta institutului ROMATSA). Petenta susține că au fost întocmite situații de lucrări, au fost emise facturi și acestea au fost achitate.

Cu privire la serviciile de închiriere, se precizează că între părți a fost încheiat contractul de închiriere nr. 37/2013 pentru un spațiu de 50 mp, modificat sub aspectul prețului prin acte adiționale și că în baza acestui contract s-a încheiat Proces verbal de predare- primire a spațiului, în care sunt incluse și bunurile depozitate.

În final, societatea subliniază că din totalul sumelor reținute de organul fiscal, o parte reprezintă contravaloarea unor relații comerciale desfășurate cu O ALTĂ SOCIETATE: LM COMPANY SRL și consideră că suplimentarea bazei impozabile și respingerea la deducere a TVA-ului este nelegală.

6. Referitor la relațiile comerciale cu societățile **GTr SRL și GT SRL**, contestatara afirmă că din documentele interne ale societății (stocate în arhivă) rezultă că administratorul este persoana care a beneficiat de serviciile de transport și de cazare. Societatea subliniază că asemenea informații se notează și din biletele de avion și fișele de cazare, care însă nu se păstrează și nu pot fi prezentate.

Societatea invocă prevederile art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal și consideră că nu se impune a se face o altă dovadă cu privire la scopul deplasării pentru ca respectiva cheltuială să fie deductibilă.

7. Cu privire la achiziția de la **DR SRL**, societatea susține că televizorul a fost achiziționat în vederea amplasării la sediul social, unde s-ar afla și la data depunerii contestației.

8. Contestatara precizează că în mod nelegal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere suma de X lei, reprezentând contravaloare chirie achitată societății **ZD SRL**, întrucât între cele două societăți există un contract încheiat pentru un imobil unde societatea are declarat punct de lucru.

9. În ceea ce privește relațiile economice cu **SC CA SRL**, petenta precizează că între cele două societăți a fost încheiat Contractul de execuție lucrări nr. 9/2014 având ca obiect executarea de către SC CA SRL de lucrări de întreținere spații verzi, contract ce cuprinde obiectul lucrărilor executate și că pentru fiecare etapa de lucrări a fost întocmită situația de lucrări recapitulativă, proces verbal de recepție, facturi fiscale, documente semnate de părți, care au fost prezentate cu ocazia controlului.

Societatea menționează că nu a avut calitatea de beneficiar final, lucrările fiind subcontractate de la GI SRL și că din lipsă de personal a subcontractat la rândul său aceste lucrări.

10. Referitor la relațiile economice cu **SC PD SRL**, contestatara precizează că s-au derulat în baza Contractului de transport nr. 17/2014, care cuprinde punctual rutele, transporturile executate conform contractului, cu întocmirea facturilor care au fost achitate. Referitor la comportamentul fiscal inadecvat al furnizorului, societatea afirmă că nu-i este opozabil și nici constatarea privind personalul insuficient, întrucât un angajat și administratorul puteau executa contractul, motiv pentru care consideră că constatările organelor de control sunt neîntemeiate.

11. În ceea ce privește relațiile economice cu **UI SRL**, petenta precizează că sunt o continuare a relațiilor economice cu SC LT SRL, determinate de faptul că persoana de contact din cadrul societății desfășura la acel moment activitate prin UI SRL.

Societatea menționează că a făcut dovada realității executării serviciilor de publicitate cu înscrisuri, depunând contractul, anexele ce indică condițiile predării materialului publicitar, locațiile, frecvența, prețul, acte adiționale și Proces verbal care atestă executarea serviciilor.

Referitor la faptul că MSF SRL ar fi societatea deținătoare a spațiilor, se menționează că potrivit contractului deținătorul panourilor era tot CMG SRL care încheiase contract de regie

privitoare la spațiile și panourile din portofoliul regiei și se precizează că SC X SRL, în afară de cele două contracte de publicitate, nu a achiziționat alte servicii de acest fel.

**12.** Cu privire la relațiile comerciale cu **SC TBS SRL** se precizează că au fost încheiate 6 contracte, după cum urmează:

- Contractul nr. 39/2013 având ca obiect prestarea de servicii de trening și specializare a angajaților;
- Contractul nr. 5/2013 având ca obiect efectuarea unui studiu de piață;
- Contractul nr. 3/2014 având ca obiect proiectare grafică 2D sau 3D pentru suprafața care marchează intrarea în complexul Rezidențial X, în vederea amenajării ulterioare;
- Contractul nr. 17/2015 având ca obiect vânzarea autoturismului marca VW EOS;
- Contractul nr. 21/2014 având ca obiect servicii de configurare site;
- Contractul nr. 10/2015 având ca obiect furnizarea de informații de piață în vederea organizării de evenimente.

Cu privire la aceste contracte, petenta afirmă că au fost executate, s-au emis facturi, situații/studii, iar contravaloarea a fost achitată.

**13.** În ceea ce privește achizițiile de bunuri și servicii de la **CONACUL V SRL, MT SRL, AR SA și I ROMANIA SRL** societatea precizează că:

- serviciile prestate de Conacul V constau în asigurarea spațiului și a hranei pentru personalul angajat la acel moment, în vederea desfășurării unei activități de tip team building. Petenta susține că aceste cheltuieli sunt deductibile în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal „*cheltuieli de protocol*”;
- factura emisă de MT SRL reprezintă contravaloarea cazării administratorului societății, fapt ce rezultă din documentele interne ale societății. Societatea subliniază că asemenea informații se notează și în biletele de avion și fișele de cazare, care însă nu se păstrează și nu pot fi prezentate. Petenta consideră că în fapt cheltuiala este deductibilă conform prevederilor art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal;
- bunurile achiziționate de la AR SRL și I ROMANIA SRL au fost achiziționate pentru societate și sunt utilizate exclusiv la sediul societății, unde se regăsesc în mod fizic.

**14.** Cu privire la achizițiile de bunuri și servicii de la **F RETAIL SA, AR SA, PDR SA** se precizează că bunurile au fost achiziționate pentru societate și sunt utilizate exclusiv la sediul societății, unde se regăsesc în mod fizic, iar analizele medicale **nu au fost înregistrate ca și cheltuieli deductibile.**

**15.** Referitor la factura emisă pentru **SBT SRL**, contestatara precizează că nu poate preciza motivul pentru care nu a înregistrat factura emisă, dar că soldurile coincid chiar și în lipsa înregistrării acesteia și susține că este posibil ca ulterior să se fi efectuat o rectificare. Petenta consideră că suplimentarea bazei de impozitare și colectarea suplimentară de TVA este netemeinică.

**16.** Cu privire la TVA respinsă la deducere în sumă de X lei, reprezentând TVA aferentă facturilor emise de societățile **BIG SRL, PT SRL, DD SRL și BBC SRL**, contestatara susține că **nu a înregistrat în contabilitate ca fiind deductibilă întreaga sumă, ci doar suma de X lei**, reprezentând 50% din taxa aferentă facturii emise de BIG SRL. Pentru această sumă (X lei) societatea recunoaște că a fost dedusă eronat și precizează că „nu contestăm”, iar cu privire la diferența de X lei precizează că a fost stabilită suplimentar în mod netemeinic.

**17.** În ceea ce privește impozitul pe dividende reprezentantul X SRL consideră că în mod corect a fost suplimentată baza de impozitare cu suma de **X lei** (cheltuieli DD SRL, B și următoarele și testul ADN) dar contestă baza suplimentară în sumă de X lei, considerând că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, bunurile nefiind achiziționate în scopuri personale.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.05.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații de plată suplimentare în sumă totală de X lei, din care Impozit pe profit în sumă de X lei, TVA în sumă de X lei și impozit pe veniturile din dividende în sumă de X lei.**

Perioada verificată a fost 01.01.2012-31.01.2017 pentru impozitul pe profit, 01.02.2017-31.12.2017 pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii și 01.12.2012-31.12.2017 pentru TVA și pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Inspecția fiscală parțială s-a desfășurat în perioada 05.03.2018-08.05.2018.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/30.05.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.05.2018 contestate, **S.C. X S.R.L.** are ca obiect principal de activitate declarat „*Alte activități profesionale, științifice și tehnice n.c.a.*” cod CAEN 7490, iar în perioada verificată a înregistrat venituri din servicii de înființare și mentenanță spații verzi, comerț cu produse necesare domeniului agricol și horticola (material dendrologic, material dendrofloricola, semințe de gazon, utilaje agricole, semințe de grâu, triticales și porumb, produse fitosanitare și îngrășământ agricol), servicii de intermediere în vederea plasării produselor greenmaster.

Organele de control menționează că SC X SRL a făcut obiectul unui control efectuat de către Direcția Regională Antifraudă Fiscală 7 Sibiu, la finalizarea căruia au fost încheiate Procesele verbale nr. 12841/1/28.07.2017 și nr. 14181/1/ 21.11.2017.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat deficiențe cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat și au stabilit obligații de plată suplimentare, după cum urmează:

1) În anul 2012, societatea a înregistrat în evidențele financiar contabile achiziții de bunuri (utilaje, pământ vegetal, plante-acer, tuya și soluții de fertilizare) și servicii de la **SC LT SRL** (CUI X), în valoare totală de X lei, (baza impozabilă în sumă de X lei și TVA aferentă în sumă de X lei), în baza a 19 facturi, iar în anul 2013 înregistrează de la această societate comercială o factură, pentru achiziția de servicii logistice în sumă de X lei (baza impozabilă în sumă de X lei și TVA aferentă în sumă de X lei).

Sumele înregistrate în conturile 607 și 628 în corespondență cu conturile 371 și 401 au fost raportate organului fiscal ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, se reține faptul că facturile de la furnizorul SC LT SRL nu cuprind informații în ceea ce privește numele delegatului, BI/CI, seria, nr., mijlocul de transport, semnătura de primire, fiind înscrisă mențiunea „curier”.

Din coroborarea informațiilor din cuprinsul Procesului verbal nr. 12841/1/28.07.2017 încheiat de inspectorii antifraudă, cu constatările echipei de inspecție fiscală, urmare a inspecției fiscale s-au constatat următoarele:

– conform declarațiilor informative D394 privind achizițiile/livrările de bunuri/ servicii pe teritoriul național pentru anul 2012 depuse la organul fiscal, X SRL a declarat achiziții de bunuri/servicii de la SC LT SRL în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă și X lei TVA), în timp ce SC LT SRL a declarat livrări de bunuri/prestări de servicii către societatea X SRL în anul 2012 în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă și X lei TVA);

– conform informațiilor disponibile în aplicația „*Tablou de bord-declarația 394*” în anul 2012 LT SRL figurează cu achiziții neconfirmate de parteneri în proporție de 89% (declară achiziții în sumă de X lei, din care achizițiile neconfirmate de parteneri au fost în sumă de X lei);

– în anul 2012 LT SRL declară prin decontul de taxă TVA colectată în sumă de X lei și TVA deductibilă în sumă de X lei, plătind în această perioadă suma de X lei în contul TVA,

astfel că, deși achizițiile nu au fost confirmate de parteneri, societatea a dedus TVA-ul aferent acestor achiziții.

a) Referitor la achiziția de utilajele (în valoare de X lei), se reține că SC LT SRL a achiziționat utilajele de la alți furnizori cu suma de X lei (de la MATC SA și GC SRL), iar la facturarea către SC X SRL valoarea utilajelor a fost majorată cu suma de X lei (majorare nejustificată din punct de vedere economic întrucât nu s-au efectuat îmbunătățiri tehnice, intervenții sau reparații asupra acestora), organele de control concluzionând că SC LT SRL a fost introdusă în lanțul de tranzacționare cu scopul creșterii de valoare în mod artificial, având ca și consecință crearea de avantaje fiscale pentru X SRL (cheltuieli și TVA deductibile fiscal).

b) Referitor la achiziția de prestări servicii de amenajare a spațiilor verzi de la SC LT SRL, în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă și X lei TVA), pentru care s-a prezentat contractul nr. 27/30.05.2012 încheiat între părți, organele de control precizează că din consultarea raportului Revisal pentru anul 2012 s-a constatat că SC LT SRL nu a avut personal suficient să presteze serviciile înscrise în facturile emise pentru clientul SC X SRL, în conformitate cu situațiile de plată întocmite, respectiv a avut un număr de 6 persoane angajate cu contract de muncă (2 muncitori necalificați, 1 inginer construcții, 2 ingineri agronomi și 1 director). Se precizează că în conformitate cu cele înscrise în situațiile de lucrări, în perioada iulie-octombrie 2012, LT SRL a încasat de la SC X SRL suma de X lei cu titlul de contribuții, deși conform datelor din declarațiile D112 depuse la organul fiscal, pentru intervalul iunie-octombrie 2012 a declarat contribuții în sumă de X lei.

Ca urmare a celor constatate, organele de control au concluzionat că tranzacțiile ce au constat în achiziții de servicii de amenajare spații verzi având ca furnizor pe SC LT SRL nu au fost prestate de această societate, fiind creat un circuit scriptic cu scopul obținerii de avantaje fiscale constând în cheltuieli deductibile și TVA deductibilă pentru societatea X SRL, cu consecința diminuării taxelor și impozitelor datorate de aceasta bugetului statului.

c) Referitor la prestările de servicii reprezentând campanie publicitară înregistrate ca intrări de la SC LT SRL (în sumă de X lei, cu X lei TVA), pentru care a fost prezentat contractul nr. 49/02.01.2012, al cărui obiect îl reprezintă vânzarea spațiului publicitar pe suport TV screen în București deținut de CMG SRL, în vederea difuzării de spoturi publicitare aparținând beneficiarului și la serviciile de consultanță (în sumă de X lei, cu TVA X lei), din Procesul Verbal nr. 12841/1/28.07.2017 întocmit de către inspectorii antifraudă, organele de control au reținut următoarele aspecte:

- reprezentantul societății verificate a prezentat pentru justificare diverse imagini cu aranjamente peisagistice și variante de sigle în diverse designuri, 8 fotografii ale unor panouri publicitare din care 6 nu sunt lizibile, iar pe 2 dintre acestea se distinge denumirea societății RC SRL (CUIX), fotografiile care nu sunt relevante întrucât nu reprezintă o justificare a achizițiilor de servicii de publicitate înscrise în facturile emise de societatea LT SRL;
- conform informațiilor din baza de date Revisal, în anul 2012 societatea LT SRL a avut un număr de 6 persoane angajate cu contract de muncă (2 muncitori necalificați, 1 inginer construcții, 2 ingineri agronomi și 1 director), și s-a considerat că personalul este insuficient realizării diverselor forme de consultanță media (rebranding, editare pliante, cataloage în format digital);
- conform informațiilor stipulate din contractul nr. 49/02.01.2012, deținătorul panourilor TV screen pe care s-ar fi derulat campaniile de promovare outdoor înscrise în facturile emise de LT SRL, este CMG SRL iar beneficiarul este X SRL;
- referitor la SC CMG SRL, conform constatărilor înscrise în Procesele verbale întocmite de inspectorii antifraudă, se reține că această societate, cu ocazia controlului efectuat, nu a putut prezenta documente și informații referitoare la prestările de servicii efectuate către societățile LT SRL și X SRL;

- se precizează că reprezentanții X SRL nu au pus la dispoziția echipei de control documente care să susțină realitatea tranzacțiilor derulate cu LT SRL, și că CMG SRL nu a declarat livrări către LT SRL și nu a prezentat documente justificative referitoare la tranzacțiile efectuate cu LT SRL.

d) Referitor la serviciile de transport înregistrate în evidența financiar- contabilă a SC X SRL, organele de inspecție fiscală rețin că au fost prezentate 3 facturi pentru servicii, respectiv:

- factura nr. 518/12.11.2012 prin care au fost facturate servicii în sumă de X lei, cu TVA în sumă de X lei, în baza contractului nr. 65/01.11.2012 încheiat cu SC LT SRL, al cărui obiect îl reprezintă livrarea de plante ornamentale, pe rutele X-Slatina 210 km- 10 transporturi, Craiova -Focșani 419 km- 5 transporturi, pe o durată de 30 zile, la prețul de 3 ron/km fără TVA, prestatorul urmând să asigure mijloace de transport adecvate.

Conform informațiilor menționate în contract, transportul mărfurilor va fi efectuat cu autoutilitara cu nr. de înmatriculare B-89, respectiv transportul rulourilor de gazon pe ruta Greaca-Giurgiu, în com. TUSLA, cu autoutilitara Ford Transit cu nr. de înmatriculare B-94, comandate în baza de comenzi online.

- factura nr. 477/28.09.2012 prin care au fost facturate servicii de transport în sumă de X lei, cu TVA X lei;

- factura nr. 591/01.03.2013 prin care au fost facturate servicii suport logistic în sumă de X lei, cu TVA în sumă de X lei.

Conform verificărilor efectuate de către inspectorii antifraudă și de către echipa de control, s-a constatat că nr. de înmatriculare B-89 și B-94NEP nu au fost atribuite niciunui mijloc de transport în perioada 2012-2013 și că societatea furnizoare nu a dispus de resursele umane necesare efectuării transportului de plante ornamentale.

e) În anul 2012 SC X SRL a înregistrat în evidențele financiar- contabile achiziția de bunuri în sumă totală de X lei, cu TVA aferentă X lei (îngrășăminte complexe, pământ vegetal, plante-acer, tuya), de la SC LT SRL. Societatea a prezentat doar contractul nr. 57/01.10.2012 încheiat cu SC LT SRL, al cărui obiect îl reprezintă cumpărarea de bunuri în valoare de X lei.

Conform datelor înscrise în Procesul verbal nr. 12841/1/28.07.2017 încheiat de inspectorii antifraudă, administratorul societății verificate nu a pus la dispoziția organelor de control documente care să susțină realitatea tranzacțiilor derulate cu SC LT SRL (de ex: documente justificative care să susțină achizițiile de plante ornamentale, avize de expediere, procese verbale de predare-primire). De asemenea, reprezentantul societății LT SRL, SORIN Ș nu a putut fi contactat, în vederea clarificării stării de fapt cu privire la tranzacțiile derulate cu SC X SRL.

Date fiind cele precizate anterior, organele de control au concluzionat că documentele emise de SC LT SRL și înregistrate în evidența contabilă de X SRL, nu reflectă operațiuni patrimoniale justificabile în relațiile comerciale dintre cele două societăți și nu pot fi considerate documente justificative de înregistrare în evidența contabilă, în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea nr. 82/1991/R, cu modificările și completările ulterioare. Drept urmare, în temeiul dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 44 din HG 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, au fost respinse la deducere cheltuielile în sumă de **X lei** evidențiate în baza acestor documente.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 46 alin. (1) din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, TVA în sumă de **X lei**, înscrisă în factura nr. 591/01.03.2013, având ca obiect servicii suport logistic, a fost respinsă la deducere.



2) În anul **2012** societatea a înregistrat în conturile 603- „Cheltuieli cu obiectele de inventar” și 628- „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” și a dedus la calculul profitului impozabil, cheltuieli în sumă de **X lei**, reprezentând contravaloarea unor achiziții de bunuri (tablouri, tacâmuri, corpuri de mobilier) și servicii (contravaloare curs design vestimentar) care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile/ taxabile. Astfel:

- cu factura nr. 92952/03.03.2012 emisă de SC M SRL, în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă și X LEI TVA), au fost achiziționate tablouri;
- cu factura nr. 2353/11.03.2012 emisă de SC AL SRL, în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă și X lei TVA), au fost achiziționate tacâmuri;
- cu facturi emise de SC ML SRL în perioada iulie- octombrie 2012, în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă și X lei TVA), au fost achiziționate „corpuri de mobilier”;
- cu factura nr. 39/15.12.2012 emisă de SC MC SRL, în valoare de X lei (fără TVA), a fost achiziționat „curs desig vestimentar”.

Urmare a inspecției, cheltuielile în sumă de **X lei** evidențiate în baza acestor documente au fost respinse la deducere.

3) În anul 2012, SC X SRL a înregistrat în evidențele financiar-contabile achiziții de servicii de la **SC AMG SRL**, în sumă de **X lei**, pe factură fiind înscrisă mențiunea „lucrări pentru servicii prestate la amenajare spații verzi și lucrări conf. ctr. 297/01.07.2012”.

Din consultarea bazei de date ANAF, referitor la furnizorul SC AMG SRL, organele de control au constatat următoarele:

- SC AMG SRL nu a declarat în declarațiile tip 394 livrările către SC X SRL, în timp ce societatea verificată a declarat achiziții în valoare de X lei, cu TVA în sumă de X lei;
- conform aplicației INFOPC, obiectul de activitate al societății este „lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”;
- societatea a fost declarată inactivă din data de 14.10.2016 ca urmare a expirării dovezii de sediu;
- conform datelor din Revisal, în perioada iulie-sept. 2012 (când au fost emise facturile către SC X SRL), societatea avea un singur salariat, având funcția de manipulant mărfuri.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de **X lei** a fost încadrată de organele de control la cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

4) SC X SRL a înregistrat în evidențele financiar-contabile achiziții de servicii de transport rulou gazon de la **SC S SRL CUIX**, în baza facturii nr. 358/20.07.2012 în valoare de **X lei** (bază impozabilă). Deși prin Notificarea din data de 05.04.2018 au fost solicitate documente justificative pentru aceste servicii, reprezentantul societății nu a prezentat nici un document justificativ (CMR, comenzi de transport etc.) din care să reiasă că serviciile de transport au fost efectuate în favoarea sa, în scopul realizării de venituri impozabile.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de **X lei** a fost încadrată de organele de control la cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

5) În perioada 04.03.2013-30.04.2014 SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă achiziții de bunuri și servicii (transport, închiriere depozit, servicii montaj, amenajare) în valoare totală de **X lei**, în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele **SC WV SRL** (fosta SC LM OFICE SRL).

Referitor la achizițiile de mărfuri, organele de control sesizează că potrivit prevederilor Contractului de furnizare cu plata la termen nr. 5/26.02.2013, încheiat de X SRL cu SC WV SRL, odată cu primirea comenzii societatea furnizoare trebuia să emită o factură de avans cu 20% din valoarea mărfurilor, facturi care nu au fost emise/înregistrate în evidența contabilă a societății verificate.

Organele de control precizează că societatea verificată nu a prezentat Avize de însoțire a mărfurilor, așa cum era prevăzut în contract, facturile nu conțin date privind expediția plantelor

ornamentale (informații de identificare a delegatului, mijlocul de transport, semnături, data, ora) și nu sunt confirmate de primire din partea SC X SRL, iar Procesele verbale de recepție încheiate între societățile X SRL și WV SRL nu conțin informații cu privire la locul recepției mărfurilor și data recepției.

Conform informațiilor din Procesul verbal încheiat de inspectorii antifraudă, majoritatea sumelor de bani încasate prin virament bancar de societatea WV SRL au fost ridicate în numerar de către FG, cu mențiunea „*plăți diverse*” sau transferate în conturi aparținând societăților LT SRL, TBS SRL și UI SRL, societăți în cadrul cărora Ș SORIN a fost persoana împuternicită în relația cu banca.

Urmare a solicitărilor de documente transmise de inspectorii DRAF București către o parte dintre furnizorii WV SRL, a rezultat că aceste societăți nu au efectuat tranzacții economice cu SC WV SRL (în timp ce societatea WV SRL a declarat achiziții de la aceștia în sumă de X lei).

În urma verificărilor efectuate, organele de control au concluzionat că achizițiile de plante ornamentale și prestările de servicii având ca furnizor societatea WV SRL nu au fost livrate/ executate de această societate, fiind creat un circuit scriptic în scopul obținerii de avantaje fiscale constând în cheltuieli și TVA deductibile pentru societatea X SRL, cu consecința diminuării taxelor și impozitelor datorate de aceasta bugetului statului.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de **X lei** a fost încadrată de organele de control la cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din același act normativ, TVA în sumă de **X lei**, înscrisă în facturile de la SC WV SRL a fost respinsă la deducere.

**6)** În anul 2013, societatea a înregistrat pe contul 625- „*Cheltuieli cu deplasările*” contravaloarea unor facturi emise de **GTR SRL**, având ca obiect „*c-valoare deplasări externe, c- valoare servicii cazare*”, în valoare totală de **X lei**. Organele de control sesizează că în facturile prezentate nu este nominalizată persoana care a efectuat deplasarea sau pentru care s-a făcut cazarea, și că acestea nu conțin nici alte date, din care să reiasă faptul că aceste servicii au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile/ taxabile, iar societatea verificată nu a prezentat alte documente justificative în susținere.

De asemenea, echipa de control a reținut în raportul de inspecție fiscală că în anul 2014 societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de **X lei**, înscrise într-o serie facturi emise de **SC GTR SRL și SC GT SRL**, având ca obiect „*c- valoare deplasări externe*”, „*c- valoare servicii transport*”. Organele de control sesizează că în facturi nu sunt nominalizate persoanele care au efectuat deplasarea sau pentru care s-a făcut cazarea sau alte date, din care să reiasă că aceste servicii au fost aferente realizării de venituri impozabile de către SC X SRL.

Referitor la aceste achiziții, în răspunsul formulat la Notificarea nr. 1/05.04.2018, administratorul societății a precizat următoarele: „*cheltuielile cu deplasările externe au fost făcute de mine la târguri din alte domenii, pentru a extinde obiectul de activitate al societății, industrie ușoară, la potențialii furnizori și pentru a putea urmări adaptarea speciilor de gazon la un alt climat*”.

Societatea a prezentat un raport emis de SC GTR SRL din care reiese că deplasările au fost efectuate de d-na G RAMONA în Paris, Istanbul, Frankfurt, datele când s-au efectuat deplasările, inclusiv scopul în unele situații, respectiv „*concert Robie Williams-G Ramona*”.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de **G lei** (X+ X lei) a fost încadrată de organele de control la cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, nefiind aferentă realizării de venituri impozabile.

**7) În anul 2013**, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli în sumă de **X lei** și pentru TVA în sumă de **X lei**, aferente achiziției unui TV SMART de la **SC DR SRL**,

achiziție care, au considerat inspectorii cu atribuții de control, nu este aferentă realizării veniturilor impozabile/taxabile, drept pentru care, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de **X lei** a fost încadrată de organele de control la cheltuieli nedeductibile. Totodată, TVA aferentă acestei achiziții, în sumă de **X lei**, a fost respinsă la deducere.

**8)** În luna septembrie 2013, societatea verificată a înregistrat în evidențele financiar-contabile achiziții de la **SC DFI SRL**, CUI X, în sumă totală de **X lei**, cu TVA în sumă de X lei, la denumirea bunurilor și serviciilor fiind menționat în facturi „*servicii cf. contract*”. Suma de X lei a fost înregistrată de SC X SRL în contul 628-„*Cheltuieli cu servicii prestate de terți*” și a fost dedusă la calculul profitului impozabil.

Deși acestea au fost solicitate prin Notificarea din data de 05.04.2018, administratorul SC X SRL nu a prezentat documente justificative (contracte, situații de lucrări sau alte documente) care să ateste natura și tipul serviciilor achiziționate. Organele de control menționează că facturile au fost achitate în numerar, prin casieria societății.

Referitor la activitatea SC DFI SRL, din consultarea bazelor de date ANAF, echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele aspecte:

- Conform aplicației INFOPC, activitatea principală declarată a societății este „*Comerțul cu ridicata al produselor farmaceutice*” cod CAEN 4646;

- Societatea a fost declarată inactivă din data de 13.11.2013, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și a fost radiată în 27.07.2014;

- societatea nu a declarat prin declarația informativă D394 livrări către SC X SRL.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de **X lei** a fost încadrată de organele de control la cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal. Totodată, TVA aferentă acestei achiziții, în sumă de **X lei**, a fost respinsă la deducere.

**9)** Societatea verificată a înregistrat în evidențele financiar-contabile, în contul 628-„*Cheltuieli cu servicii prestate de terți*”, suma de **X lei**, reprezentând achiziții de la **SC ZD SRL**, în facturi la denumirea bunurilor și serviciilor fiind menționat „*cheltuieli conform contract*”. Deoarece societatea verificată nu a prezentat documente justificative din care să reiasă natura acestor cheltuieli și că au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de **X lei** a fost încadrată de organele de control la cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal. De asemenea, urmare a inspecției fiscale a fost respinsă la deducere TVA în sumă de **X lei**, aferentă acestor achiziții.

**10)** În perioada 30.09.2014 -28.11.2014, SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă cheltuieli în sumă totală de **X lei** și TVA deductibilă în sumă de **X lei**, în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele **SC CA SRL** și care au ca obiect „*servicii conform deviz*”.

SC X SRL a prezentat situații de lucrări, procese verbale de recepție, pentru recepția de lucrări de întreținere spații verzi în Parcul B, Parcul BN și Bd. Mihalache-blocuri, încheiate între reprezentanții societății X SRL, în calitate de beneficiar și reprezentanții CA SRL, în calitate de executant.

Din analiza situațiilor de lucrări, s-a constatat că acestea au înscrise doar lucrări de manoperă, constând în: „*degajare teren de corpuri străine*”, „*greblare peluze ierbate*”, „*îndepărtat flori trecute după sezon*”, „*mărunțit solul manual pentru gazonare*” etc., iar din coroborarea informațiilor din situațiile și centralizatoarele de lucrări, cu informațiile din baza de date REVISAL s-a constatat că SC CA SRL nu a dispus de resursele umane necesare prestărilor de servicii înscrise în facturile emise către X SRL. Astfel, conform REVISAL, după luna iulie 2014 SC CA SRL a avut un singur salariat, în persona d-nei D Ana Maria, având funcția de asistent manager, iar potrivit situațiilor de lucrări, serviciile de întreținere spații verzi au necesitat între 2 și 7 muncitori.

Referitor la cheltuielile înregistrate în baza acestor facturi, din constatările organelor de control din cadrul Direcției Antifraudă Fiscală Sibiu, înscrise în Procesele verbale nr. 12841/1/28.07.2017 și nr. 14181/1/21.11.2017, și din constatările organelor de control din cadrul A.J.F.P. X, s-a concluzionat că operațiunile nu s-au realizat în fapt, drept pentru care, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de **X lei** a fost încadrată de organele de control la cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din același act normativ, TVA în sumă de **X lei** aferentă acestor achiziții, a fost respinsă la deducere.

**11)** SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă, în perioada septembrie-noiembrie 2014, achiziția de servicii de transport în sumă totală de **X lei**, cu TVA în sumă de **X lei**, în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele **SC PD SRL**.

Administratorul societății nu a prezentat la control documente justificative (CMR, comenzi de transport sau alte documente) din care să rezulte mărfurile transportate, că transportatorul a fost societatea PD SRL, destinația bunurilor, beneficiarii finali ai acestor transporturi, mijloacele de transport utilizate, delegații etc., respectiv din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, precum și dacă aceste transporturi au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile de către X SRL.

Referitor la SC PD SRL, în Procesul Verbal încheiat de inspectorii antifraudă se precizează că această societate a avut un comportament fiscal inadecvat (întrucât o parte din achizițiile declarate de PD SRL, ce au făcut obiectul livrărilor ulterioare, nu au fost confirmate de parteneri, societatea a fost declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, obiectul de activitate declarat în ultimul bilanț contabil, depus pentru anul 2014 este „*Intermedieri în comerțul specializat în vânzarea produselor cu caracter specific*” cod 4618, societatea nu deține imobilizări corporale și nici resursele umane necesare realizării prestărilor de servicii, nefiind identificate eventuale subcontractări ale prestărilor de servicii).

Drept urmare, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de **X lei** a fost încadrată de organele de control la cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din același act normativ, TVA în sumă de **X lei**, aferentă acestor achiziții, a fost respinsă la deducere.

**12)** În perioada 2012-2014 SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă achiziții de servicii de publicitate (campanii media outdoor), în valoare totală de **X lei**, de la societatea **UI SRL** București.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au concluzionat că aceste servicii nu au fost prestate de UI SRL, reținându-se în motivație că:

- societatea verificată nu au pus la dispoziția echipei de control documente care să susțină realitatea tranzacțiilor declarate cu operatorul economic UI SRL;

- societatea MSF SRL, societatea care, potrivit clauzelor stipulate în contractul încheiat cu UI SRL a deținut spațiile cu panourile TV screen pe care s-ar fi derulat campaniile de promovare outdoor înscrise în facturile emise de societatea UI SRL, nu a declarat livrări către aceasta și nu a răspuns solicitării DGRAF 7 Sibiu, demarate în vederea clarificării tranzacțiilor descrise mai sus;

- societatea UI SRL a avut un comportament fiscal inadecvat, în sensul că achizițiile declarate de aceasta, care au făcut obiectul unor livrări ulterioare, nu au fost confirmate de parteneri (achizițiile declarate în perioada 2012-2015 nu au fost confirmate de parteneri în proporție de 95%);

- „*furnizorii*” înscrși de SC UI SRL în declarațiile tip D394 nu au recunoscut tranzacțiile declarate de această societate;

- societatea UI SRL nu a dispus de resurse tehnice și umane necesare prestărilor de servicii descrise mai sus;

- UI SRL a fost administrată de către Ș SORIN, persoană care a administrat în fapt și alte societăți cu care X SRL a avut relații, respectiv WV SRL (LM OFFICE), TBS SRL și SC LT SRL;
- reprezentantul societății UI SRL, dl SORIN Ș, nu a putut fi contactat și nu a dat curs invitațiilor transmise de inspectorii din cadrul DGRAF București în vederea clarificării stării de fapt cu privire la tranzacțiile derulate cu societatea X SRL;
- dl Ș NICOLAE (tatăl d-lui SORIN Ș), prin CII Ș NICOLAE, în calitate de administrator judiciar al societății UI SRL, deși deține documente și informații referitoare la activitatea societății, s-a sustras în mod sistematic de la punerea acestora la dispoziția organelor de control.

Date fiind cele constatate, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, suma de **X lei** a fost încadrată de organele de control la cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din același act normativ, TVA aferentă acestei achiziții, în sumă de **X lei**, a fost respinsă la deducere.

**13)** În perioada 01.04.2013- 23.10.2015 SC X SRL a înregistrat în evidențele financiar-contabile achiziții de bunuri și servicii de la societatea **TBS SRL** în valoare totală de **X lei**.

La fundamentarea concluziei că operațiunile analizate în speță nu au conținut economic, nu s-au realizat în fapt, au stat următoarele aspecte constatate de inspectorii fiscali și de inspectorii antifraudă fiscală:

- nu au fost prezentate Procesele verbale de predare-primire a mărfurilor și nici Procesul verbal de recepție finală, menționate în conținutul contractului 19b/01.09.2014;
- nu au fost puse la dispoziția echipei de control Anexele 1, 2, 3 la contractul de prestări servicii de publicitate nr. 5 din data de 01.03.2013, în baza cărora ar fi fost emise facturile de prestări servicii de furnizorul TBS SRL;
- în perioada de derulare a contractului, societatea TBS SRL nu a dispus de forța de muncă necesară efectuării serviciilor de amenajare spații verzi;
- majoritatea sumelor de bani încasate prin virament bancar de societatea TBS SRL au fost ridicate/retrase în numerar, sau transferate în conturi aparținând SC UI SRL și WV SRL, societăți administrate efectiv de către Ș SORIN;
- achizițiile de bunuri și servicii declarate de TBS SRL în perioada 2013-2015 nu sunt confirmate de parteneri în proporție de 98%;
- o parte din furnizorii societății TBS SRL nu au recunoscut tranzacțiile declarate de aceasta în declarația D394.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au concluzionat că achizițiile de serviciile de amenajare spații verzi având ca furnizor societatea TBS SRL nu au fost executate de această societate, fiind creat un circuit scriptic în scopul obținerii de avantaje fiscale constând în cheltuieli și TVA deductibile pentru societatea X SRL, cu consecința diminuării taxelor și impozitelor datorate de aceasta bugetului statului.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de **X lei** a fost încadrată de organele de control la cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, nefiind aferentă realizării de venituri impozabile. Totodată, în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din același act normativ, TVA aferentă acestei achiziții, în sumă de **X lei**, a fost respinsă la deducere.

**14)** În anul 2013, societatea a înregistrat în contul de cheltuieli 612- „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirile” suma de **X lei**, în baza unei facturi emise de **FUNDATIA DP**. Deși prin Notificarea din data de 05.04.2018 au fost solicitate informații și documente care să justifice achiziția, administratorul societății a precizat că nu deține documente justificative care să ateste că această cheltuială a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, drept pentru care, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de **X lei** a fost încadrată de organele de control la cheltuieli nedeductibile. De asemenea, TVA în sumă de **X lei**, aferentă acestei achiziții, a fost respinsă la deducere.

**15) În anul 2015** societatea a înregistrat în evidența contabilă (ct. 625, 602, 603) cheltuieli în sumă de **X lei** pentru achiziția de servicii și bunuri care nu sunt aferente operațiunilor sale taxabile (cazare, flori ghiveci, vase, blender). Astfel:

- cu fact. nr. 40/10.11.2015 emisă de CONACUL V, în sumă totală de X lei, a fost achiziționată „cazare 1 buc”, fără a fi menționate persoanele în favoarea cărora a fost efectuată cazarea;

- cu fact. nr. 14322/01.05.2015 emisă de SC MT SRL, în sumă de X lei (fără tva), a fost achiziționată „cazare 1 buc”, fără a fi menționate persoanele în favoarea cărora a fost efectuată cazarea;

- cu fact. nr. 335002068/22.01.2015 emisă de SC AR SRL, în valoare totală de X lei, din care baza X lei (TVA aferentă X lei), a fost achiziționat blender cu vas înregistrat în contul 3028, descărcat din gestiune în corespondență cu contul de cheltuieli 602;

- cu fact. nr. 169129/22.01.2015 emisă de SC I ROMANIA SRL, în valoare totală de X lei (baza X lei și TVA aferentă X lei), au fost achiziționate „VASE”, înregistrate în contul 3028, descărcate din gestiune în corespondență cu contul de cheltuieli 602;

- cu fact. nr. 23198/31.05.2015 emisă de SC I ROMANIA SRL, în valoare totală de X lei (baza X lei și TVA X lei), au fost achiziționate „flori ghiveci, blat sticlă” înregistrate în contul 303.

Urmare a controlului, cheltuielile în sumă de **X lei** au fost încadrate la cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil și nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa aferentă acestor cheltuieli considerate nedeductibile fiscal, taxă în sumă totală de **X lei** (X+ X+ X lei).

**16) În anul 2016** societatea a înregistrat în conturile 625, 602 și 603 cheltuieli în valoare totală de **X lei**, reprezentând contravaloarea unor bunuri (frigider, TV led PHILIPS, AMD RICH A8) și servicii (analize TEST ADN) care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile/taxabile, în baza unor facturi emise de SC F RETAIL SA, SC AR SRL, PDR SA.

Urmare a controlului, cheltuielile în sumă de **X lei** au fost încadrate la cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa aferentă acestor cheltuieli considerate nedeductibile fiscal, taxă în sumă totală de **X lei** (X lei F+ X lei A).

**17)** Organele de control au constatat că societatea a omis înregistrarea în contabilitate a facturii nr. 477/17.10.2016 având ca obiect servicii mentenanță luna sept. 2016, emisă către **SC SBT SRL**, în valoare totală de X lei (baza impozabilă în sumă de X lei și TVA colectată în sumă de X lei). Drept urmare, au fost reîntregite veniturile impozabile ale societății din anul 2016 cu suma de **X lei** și a fost colectată TVA în sumă de **X lei**.

**18) În anul 2016** societatea a dedus TVA în sumă totală de **X lei**, pentru achiziția de produse de maternitate, cărucior, bunuri care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile/taxabile, în baza unor facturi emise de **BIG SRL, PT SRL, DD SRL și BBC SRL**.

Urmare a controlului TVA în sumă de **X lei** a fost respinsă la deducere.

**19)** Societatea nu a colectat TVA în sumă de **X lei** aferentă facturii nr. 22077/14.03.2014, în valoare de X lei, reprezentând achiziția de sămânță de porumb de la SC GM SRL, pentru care a dedus TVA, neaplicând mecanismul taxării inverse așa cum este prevăzut la art. 160 alin. (1) și (2) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data achiziției.

**20)** În luna octombrie 2014 societatea înregistrează în jurnalul de vânzări TVA colectată în sumă de X lei, dar în decontul de TVA aferent acestei luni declară TVA colectată în sumă de doar X lei, fapt pentru care organele de control au colectat suplimentar suma de **X lei** (X- X lei).

21) În baza bonului de consum nr. 95/31.07.2017 societatea a înregistrat în contul 6021- „Cheltuieli cu materiile prime și materialele”, cheltuieli în sumă de X lei având ca explicații „scoaterea din gestiune materiale gogoșerie”.

Urmare a controlului, organul de inspecție fiscală a colectat TVA aferentă acestor cheltuieli în sumă de X lei (Xx 19%).

22) Din analiza documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au identificat facturi reprezentând achiziții care nu au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice. Întrucât din punct de vedere fiscal suma de X lei, utilizată de asociata societății în scop personal, are același regim fiscal ca veniturile din dividende, organele de inspecție fiscală au calculat un **impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X lei.**

**Urmare a inspecției fiscale, pentru deficiențele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC X SRL obligații suplimentare în sumă totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei, impozit pe profit în sumă de X lei și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X lei.**

Totodată, în vederea completării dosarului penal constituit ca urmare a Sesizărilor penale nr. A-DAF 37247/22.12.2017 și nr. A-DAF 10092/05.04.2018 transmise de Direcția Generală Antifraudă Fiscală către această unitate de parchet, prin adresa nr. 4531/ 04.09.2018, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X, Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/30.05.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/30.05.2018 contestate.

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

#### **A. Aspecte de procedură**

În ceea ce privește aspectele procedurale invocate de contestatară, organul de soluționare a contestației nu se va mai investi cu soluționarea acestora, deoarece au fost analizate prin **Decizia nr. X/12.12.2018 emisă de D.G.S.C. și au fost constatate ca neîntemeiate.**

#### **B. Aspecte de fond**

**III.1. Referitor la cheltuielile în sumă totală de X lei, pentru care a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei și la TVA suplimentară în sumă de X lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă societatea avea drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de X lei și pentru TVA în sumă de X lei, precum și dacă aceasta avea obligația colectării TVA în sumă de X lei, în condițiile în care în susținerea contestației petenta nu prezintă motivații în fapt și în drept și nici documente justificative din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de organele de control.**

**În fapt,** urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat următoarele deficiențe cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate de societate:

1) SC X SRL a înregistrat în evidențele financiar-contabile achiziții de servicii de transport rulou gazon de la **SC S SRL CUIX**, în baza facturii nr. 358/20.07.2012 în valoare de X lei (bază impozabilă). Deși prin Notificarea din data de 05.04.2018 au fost solicitate documente pentru justificarea prestării efective și a necesității acestei achiziții, reprezentantul societății nu a prezentat nici un document justificativ (CMR, comenzi de transport etc.) din care să reiasă că serviciile de transport au fost efectuate în favoarea sa, în scopul realizării de venituri impozabile.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de **X lei** a fost încadrată de organele de control la cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, nefiind probat că achiziția este aferentă realizării de venituri impozabile.

**2)** Societatea verificată a înregistrat în evidențele financiar-contabile, în luna septembrie 2013, achiziții de la **SC DFI SRL**, CUI X, în sumă totală de **X lei**, cu TVA în sumă de **X lei**, la denumirea bunurilor și serviciilor fiind menționat în facturi „*servicii cf. contract*”. Suma de X lei a fost înregistrată de SC X SRL în contul 628- „*Cheltuieli cu servicii prestate de terți*” și a fost dedusă la calculul profitului impozabil.

Deși acestea au fost solicitate prin Notificarea din data de 05.04.2018, administratorul SC X SRL nu a prezentat documente justificative (contracte, situații de lucrări sau alte documente) care să ateste natura și tipul serviciilor achiziționate. Organele de control menționează că facturile au fost achitate în numerar, prin casieria societății

Referitor la activitatea SC DFI SRL, din consultarea bazelor de date ANAF organul de control a constatat următoarele aspecte:

- Conform aplicației INFOPC, activitatea principală declarată a societății este „*Comerțul cu ridicata al produselor farmaceutice*” cod CAEN 4646;

- Societatea a fost declarată inactivă din data de 13.11.2013, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative și a fost radiată în 27.07.2014;

- Societatea nu a declarat prin declarația informativă D394 livrări către SC X SRL.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de **X lei** a fost încadrată de organele de control la cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, nefiind probat că achiziția este aferentă realizării de venituri impozabile.

Totodată, TVA aferentă acestei achiziții, în sumă de **X lei**, a fost respinsă la deducere.

**3)** În anul 2013, societatea a înregistrat în contul de cheltuieli 612- „*Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriele*” suma de **X lei**, în baza unei facturi emise de **FUNDATIA DP**. Deși prin Notificarea din data de 05.04.2018 au fost solicitate informații și documente care să justifice achiziția, administratorul societății a precizat ca nu deține documente justificative care să ateste că această cheltuială a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, drept pentru care, în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de **X lei** a fost încadrată de organele de control la cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

De asemenea, TVA în sumă de **X lei**, aferentă acestei achiziții, a fost respinsă la deducere.

**4)** Societatea nu a colectat TVA în sumă de **X lei** aferentă facturii nr. 22077/14.03.2014, în valoare de X lei, reprezentând achiziția de sămânță de porumb de la SC GM SRL, pentru care a dedus TVA, neaplicând mecanismul taxării inverse așa cum este prevăzut la art. 160 alin. (1) și (2) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data achiziției.

**5)** În luna octombrie 2014 societatea înregistrează în jurnalul de vânzări TVA colectată în sumă de X lei, dar în decontul de TVA aferent acestei luni declară TVA colectată în sumă de doar X lei, fapt pentru care organele de control au colectat suplimentar suma de **X lei** (X- X lei).

**6)** În baza bonului de consum nr. 95/31.07.2017 societatea a înregistrat în contul 6021- „*Cheltuieli cu materiile prime și materialele*”, cheltuieli în sumă de X lei având ca explicații „*scoaterea din gestiune materiale gogoșerie*”.

Urmare a controlului, organul de inspecție fiscală a colectat TVA în sumă de **X lei** (Xx 19%), pe care societatea avea obligația să o calculeze aferent acestor cheltuieli.

Urmare a acestor deficiențe, prin decizia contestată a fost stabilit un impozit pe profit



suplimentar în sumă de **X lei**  $[(X+X+X) \times 16\%]$ , a fost respinsă la deducere TVA în sumă de **X lei** (X+X lei) și a fost colectată în sumă de **X lei** (X+ X+ X lei).

Prin contestația formulată, referitor la baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, căreia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de X lei și la TVA respinsă la deducere în sumă de X lei, petenta nu prezintă niciunfel de motivații în fapt și în drept și nici documente justificative. De asemenea, nu sunt aduse nici un fel de motivații în fapt și în drept și nici documente justificative nici cu privire la TVA colectată suplimentar în sumă de X lei.

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

**„art. 269 Forma și conținutul contestației**

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

**art. 270 Termenul de depunere a contestației**

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

**art. 276 Soluționarea contestației**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**„art. 249 Sarcina probei**

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

**art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă**

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

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

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

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

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

În speță, se reține că prin contestația formulată petenta nu prezintă motivații în fapt și în drept și nici documente justificative cu privire la cheltuielile încadrate la nedeductibile în sumă de X lei, la TVA respinsă la deducere în sumă de X lei și nici cu privire la TVA colectată suplimentar de echipa de control, în sumă de X lei.

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

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

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;” urmează a fi respinsă ca nemotivată contestația societății pentru impozitul pe profit în sumă de X lei și pentru TVA suplimentară în sumă de X lei.*

**III.2. Referitor la baza impozabilă suplimentară în sumă de X lei, careia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de X lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. X, prin organele specializate de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța asupra legalității stabilirii acestor obligații fiscale, în condițiile în care din documentele la dosar nu rezultă situația de fapt fiscală.**

**În fapt**, organele de control sesizează că în anul 2012, SC X SRL a înregistrat în evidențele financiar-contabile achiziții de servicii de la **SC AMG SRL**, în sumă de **X lei**, pe factură fiind înscrisă mențiunea *„lucrări pentru servicii prestate la amenajare spații verzi și lucrări conf. ctr. 297/01.07.2012”*.

Organele de control mai precizează în documentele întocmite ca urmare a inspecției fiscale, că din consultarea bazei de date ANAF, referitor la furnizorul SC AMG SRL, au constatat următoarele:

- SC AMG SRL nu a declarat în declarațiile tip 394 livrările către SC X SRL, în timp ce societatea verificată a declarat achiziții în valoare de X lei, cu TVA în sumă de X lei;
- conform aplicației INFOPC, obiectul de activitate al societății este *„lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”*;
- societatea a fost declarată inactivă din data de 14.10.2016 ca urmare a expirării dovezii de sediu;

- conform datelor din Revisal, în perioada iulie-sept. 2012 (când au fost emise facturile către SC X SRL), societatea avea un singur salariat, având funcția de manipulant mărfuri.

Date fiind cele de mai sus, deoarece furnizorul nu avea personal angajat, organele de control au concluzionat că nu avea posibilitatea să presteze lucrările înscrise în facturile emise către SC X SRL și în baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 44 din HG 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, au încadrat la nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de X lei.

În contestația formulată, cu privire la aceste achiziții societatea menționează că nu deține calitatea de beneficiar final, lucrările fiind subcontractate de la SC GI SRL și că, la rândul ei, a subcontractat lucrările către LT SRL, AMG SRL și MS SRL, iar dintre acestea, doar cu privire la societățile LT SRL și AMG SRL s-a constatat fictivitatea operațiunilor.

Reprezentantul societății apreciază constatările organelor fiscale ca fiind neîntemeiate, motivând că nu i se poate imputa nedeclararea livrărilor de către societatea prestatoare, că inactivitatea societății prestatoare a fost declarată după aproximativ 4 ani de la data derulării relațiilor economice, și că un angajat și administratorul societății puteau executa respectivul contact.

În speță, organul de soluționare a contestației reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit, sunt incidente prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004, în vigoare până la data de 31.12.2015, conform cărora:

#### **„art. 21 Cheltuieli**

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

[...]

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

[...]

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; (...).*

[...]

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

#### Normele metodologice de aplicare

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

*48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Totodată,

legiutorul a dispus că nu sunt deductibile cheltuielile care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Cu privire la prestările de servicii, dispozițiile legale invocate statuează că pentru a fi considerate deductibile la calculul profitului impozabil, trebuie să fie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege, justificarea prestării efective a serviciilor trebuind să se efectueze cu documente precum situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare iar contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

În speță, din documentele la dosarul cauzei organul de soluționare reține că inspectorii cu atribuții de control își motivează în drept constatările pe dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 44 din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, dar singurele argumente aduse vizează comportamentul fiscal al furnizorului, care nu declară livrările și faptul că în perioada când au fost emise facturile către SC X SRL societatea avea un singur salariat, având funcția de manipulant mărfuri.

Se mai reține faptul că, prin contestația formulată, societatea precizează că între părți au fost încheiat contractul nr. 297/2012, modificat printr-un act adițional sub aspectul obiectului său și care cuprinde exact obiectul lucrărilor ce vor fi prestate de AMG SRL (în cadrul anexelor întocmite anterior executării lucrărilor - lista cu cantitățile de lucrări, lista cuprinzând consumurile de resurse materiale, lista cuprinzând consumurile cu mâna de lucru, recapitulația), precum și prețul acestora. Aceasta susține că lucrările au fost executate conform contractului, întocmindu-se pentru fiecare etapă de lucrări: centralizatorul situațiilor de lucrări, situații de lucrări cu cantitățile de lucrări pe categorii, situații cu consumul de materiale și mâna de lucru, procese verbale de recepție, documentele care atesta aceste aspecte fiind semnate de ambele părți. Dar în actele întocmite, organele de control nu fac nicio referire la aceste documente justificative pe care petenta suține că le deține și nici nu au analizat dacă achizițiile erau necesare sau dacă cheltuielile au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale SC X SRL.

În speță, se mai menționează că la data efectuării operațiunilor societatea furnizoare era activă din punct de vedere fiscal.

Drept urmare, față de cele reținute în documentele la dosar, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a stabili dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere pentru cheltuielile cu achiziția de servicii provenite din factura având înscrisă la furnizor datele AMG SRL și întrucât nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, constată că se impune reanalizarea speței în funcție de documentele deținute de contestatară și de prevederile legale aplicabile în speța verificată.

**În drept**, în cauză organele de control vor pune în aplicare prevederile art. 6 alin. (1), art. 7 alin. (3) și (4), art. 113 alin. (1) și (2) și ale art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care dispun că:

**„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

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

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

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

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

#### **art. 113 Obiectul inspecției fiscale**

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

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

- a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
- b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*
- c) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*
- d) *verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*
- e) *solicitarea de informații de la terți;*
- f) *verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;*
- g) *solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;*
- h) *informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;*
- i) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal; (...)*

#### **art. 118 Reguli privind inspekția fiscală**

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

În conformitate cu dispozițiile antecitate, aprecierea forței probante a tuturor documentelor deținute de societate în vederea aplicării deductibilității cheltuielilor pentru serviciile achiziționate se face de către organele de inspekție fiscală în condițiile Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, acestea, în virtutea prevederilor art. 6, fiind în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză. Totodată, organele de inspekție fiscală au sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, stabilind dacă achizițiile în cauză au fost necesare și efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și au participat la îndeplinirea obiectului de activitate al societății.

În virtutea rolului său activ conferit de art. 7 din actul normativ mai sus invocat, 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, analizând toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz și având în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

Organul de soluționare a contestației reține că în speță se impune reanalizarea situației

de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală și aspectele învederate anterior, acestea urmând să stabilească dacă operațiunile în cauză se înscriu sau nu în categoria cheltuielilor deductibile ale societății și prin urmare să considere sau nu justificat tratamentul fiscal aplicat de societate, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

*„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”*

**și se va proceda la desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.05.2018, emisă de A.J.F.P. X, cu privire la impozitul pe profit în sumă de X lei.**

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 279 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și cele ale pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

#### Legea 207/2015

*„(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

#### OPANAF 3741/2015

*„11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

*11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”*

Organele de inspecție fiscală competente, vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală și la reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de dreptul de deducere pentru cheltuieli, în conformitate cu prevederile art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv vor proceda la reanalizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății, ținând cont de prevederile legale în materie și de considerentele și reținerile din prezenta decizie.

### **III.3. Referitor la TVA suplimentară în sumă de X lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au respins la deducere TVA în sumă de X lei, în condițiile în care din documentele la dosar rezultă că pentru TVA în sumă de X lei societatea nu și-a exercitat dreptul de deducere.**

**În fapt**, în decizia de impunere contestată organele de control precizează că în anul 2016 societatea a dedus TVA în sumă totală de **X lei**, în baza unor facturi emise de **BIG SRL, PT SRL, DD SRL și BBC SRL**, pentru achiziția de produse de maternitate, cărucior, și alte bunuri care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile/taxabile, ale SC X SRL. Urmare a controlului, TVA în sumă de **X lei** a fost respinsă la deducere.

Prin contestația formulată, cu privire la TVA respinsă la deducere în sumă de X lei, petenta sesizează că **nu a înregistrat în contabilitate ca fiind deductibilă întreaga sumă, ci doar suma de X lei**, reprezentând 50% din taxa aferentă facturii emise de BIG SRL. Pentru această sumă (X lei) societatea recunoaște că a fost dedusă eronat și precizează că „*nu contestăm*”, iar cu privire la diferența de X lei susține că a fost stabilită suplimentar în mod netemeinic.

Din analiza documentelor anexate de societate la contestație, respectiv a Notelor contabile/secțiunea intrări Saga, organul de soluționare constată că societatea a înregistrat inițial TVA aferentă facturilor emise de SC BIG SRL, SC PT, BBC SRL și SC DD SRL, în sumă totală de X lei, pe contul 4426- “TVA deductibilă”, pentru ca apoi, cu nota contabilă 6581 (6028)-4426, taxa în sumă de X lei să fie înregistrată în contul de cheltuieli în care a fost înregistrată și cheltuiala aferentă, TVA în sumă de X lei, reprezentând 50% din taxa aferentă bazei impozabile în sumă de X lei (achiziție SC BIG SRL), rămânând înregistrată în contul 4426.

Cu toate acestea, în decizia de impunere contestată organele de inspecție fiscală sesizează că în Jurnalul de cumpărări aferent lunii decembrie 2016, la pozițiile 10/01.12.2016, 17/13.12.2016, 18/13.12.2016, 19/13.12.2016, 20/21.12.2016, 21/21.12.2016, este evidențiată taxa aferentă achizițiilor de “*produse maternitate, bijuterii, carucior bebeluș*”, în sumă de X lei și precizează că societatea nu a prezentat niciun alt document (ex: fișa ct. 4426 pe luna decembrie 2016) din care să rezulte pozițiile din jurnal pentru care s-a dedus TVA.

Dar, în speță se reține că societatea a prezentat cu prilejul depunerii contestației *Notele contabile/secțiunea intrări Saga* conform cărora taxa în sumă de X lei a fost descărcată din contul 4426-TVA deductibilă și a fost înregistrată pe cheltuieli, iar organele de control nu sesizează că ar exista diferențe între TVA deductibilă înregistrată de petentă în bilanță, în contul 4426 și TVA deductibilă declarată prin decontul de TVA. Drept urmare, cu adresa nr. 16096/13.10.2020, organul de soluționare a solicitat echipei de control să completeze Referatul nr. 4564/05.09.2018 cu precizări suplimentare pentru clarificarea situației de fapt fiscale și cu soluția propusă în soluționarea cauzei.

În adresa de răspuns, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 20206/26.10.2020, organul emitent al actului fiscal atacat precizează că „*organul de control a constatat că TVA-ul a fost înregistrat în evidențele contabile și declarative ca și TVA nedeductibil de către societate, fapt pentru care propunem acordarea dreptului de deducere a sumei menționate*”.

În fapt, din documentele la dosar se constată că pentru TVA în sumă de X lei, aferentă achizițiilor efectuate de la BIG SRL, PT SRL, DD SRL și BBC SRL, **societatea nu și-a exercitat dreptul de deducere, considerând ea însăși că taxa este nedeductibilă, astfel că în mod incorect, prin decizia contestată, echipa de control a stabilit această sumă ca obligație fiscală suplimentară în sarcina societății.**

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“*art. 279- Soluții asupra contestației*

(1) *Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”

(2) *În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat*”.

**urmează a se admite contestația pentru TVA suplimentară în sumă de X lei și se va anula**

**parțial Decizia de impunere nr. F-X/30.05.2018 pentru această sumă, și va fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru TVA suplimentară în sumă de X lei.**

**III.4. Referitor la reîntregirea veniturilor cu suma de X lei, pentru care a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei și la TVA suplimentară în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit aceste obligații fiscale în sarcina petentei, în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală.**

**În fapt,** urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că societatea X SRL a omis înregistrarea în contabilitate a facturii nr. 477/17.10.2016 având ca obiect servicii mentenanță luna septembrie 2016, emisă pentru clientul **SC SBT SRL**, în valoare totală de X lei (baza impozabilă în sumă de X lei și TVA colectată aferentă în sumă de X lei), drept pentru care au reîntregit veniturile impozabile ale societății din anul 2016 cu suma de **X lei** și au colectat TVA în sumă de **X lei**.

Referitor la factura emisă pentru clientul **SBT SRL**, în contestația formulată petenta susține că nu poate preciza motivul pentru care nu a înregistrat factura emisă, dar că soldurile coincid chiar și în lipsa înregistrării acesteia și că este posibil ca ulterior să se fi efectuat o rectificare. Petenta consideră că suplimentarea bazei de impozitare și colectarea suplimentară de TVA este netemeinică.

Însă, în susținerea celor afirmate, reprezentantul societății nu prezintă nici un document din care să rezulte că ar fi efectuat această rectificare astfel încât suma de **X lei** să fi fost înregistrată pe venituri impozabile și TVA în sumă de **X lei** să fi fost colectată, deși, potrivit dispozițiilor art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care dispune că „(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.*”, societatea avea obligația de a prezenta dovezi obiective, verosimile, pertinente și concludente, care să susțină cele declarate.

**În drept,** în speță sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1), art. 321 alin. (1) și ale art. 323 alin. (2) și (3) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**„art. 19 Reguli generale**

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

**art. 321 - Evidența operațiunilor**

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

**art. 323 - Decontul de taxă**

[...]

*(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 316 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 301 alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.*



(3) *Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.*

În speță, societatea susține că „este posibil ca ulterior acestei facturi să fi existat o rectificare”, dar nu prezintă niciun document în probațiune, așa cum prevede legiuitorul la art. 269 alin. (1) lit. d) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**„art. 269 Forma și conținutul contestației**

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

[...]

**d) dovezile pe care se întemeiază.**

Date fiind cele de mai sus, și având în vedere prevederile art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care dispune că:

**„art. 276 Soluționarea contestației**

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

și ale art. art. 279 alin. (1) din același act normativ, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit în sumă de X lei și pentru TVA suplimentară în sumă de X lei.**

**III.5. Referitor la baza impozabilă în sumă de X lei, căreia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de X lei**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin organele specializate de soluționare a contestațiilor, este să se pronunțe asupra legalității stabilirii acestor obligații fiscale suplimentare, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente legal întocmite care să justifice necesitatea achiziției serviciilor de cazare/transport persoane și că acestea au fost destinate obținerii de venituri impozabile.**

**În fapt**, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada verificată societatea a înregistrat și dedus cheltuieli cu deplasări externe/cazare pentru care nu a probat că au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv:

- În anul 2013, societatea a înregistrat pe contul 625- „Cheltuieli cu deplasările”, contravaloarea unor facturi emise de **GTR SRL**, în valoare totală de **X lei**, având ca obiect „c- valoare deplasări externe, c- valoare servicii cazare”. Organele de control sesizează că în facturi nu sunt nominalizate persoanele care au efectuat deplasarea sau pentru care s-a făcut cazarea și că acestea nu conțin nici alte date din care să reiasă faptul că serviciile au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile, iar societatea verificată nu a prezentat alte documente justificative în susținere;

- În anul 2014 societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de **X lei**, înscrise în facturi emise de SC GTR SRL (X lei) și SC GT SRL (X lei), pe facturi fiind înscrisă mențiunea „c- valoare deplasări externe”, „c- valoare servicii transport”. Organele de control sesizează că în facturi nu sunt nominalizate persoanele care au efectuat deplasarea sau pentru care s-a făcut cazarea sau alte date din care să reiasă că aceste servicii au fost aferente realizării de venituri impozabile de către societatea verificată.

Cu privire la aceste achiziții, în răspunsul la Notificarea nr. 1/05.04.2018, reprezentantul societății a precizat că *”cheltuielile cu deplasările externe au fost făcute de mine la târguri din alte domenii, pentru a extinde obiectul de activitate al societății, industrie ușoară, la potențialii furnizori și pentru a putea urmări adaptarea speciilor de gazon la un alt climat.”*, dar nu a probat cu documente cele susținute.

- În anul 2015 societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr. 14322/01.05.2015, emisă de SC MT SRL, în valoare de **X lei** (fără TVA), având ca obiect „cazare 1 buc”, în care nu sunt menționate persoanele în favoarea cărora este efectuată cazarea.

**În drept**, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1), alin. (2) lit. e) și alin. (4) lit. e) și f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„art. 21 Cheltuieli**

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

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

*[...]*

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

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*[...]*

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

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”*

În speță, fiind vorba despre cheltuieli de deplasare/cazare, potrivit legislației antecitate, acestea sunt deductibile dacă sunt efectuate pentru salariați și administratori, sau persoane fizice asimilate acestora și dacă au la bază un document justificativ care să probeze că sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, întocmit potrivit prevederilor legale, respectiv conform Anexei nr. 2 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile, care dispune că pentru delegare-detașare trebuie întocmit și prezentat Ordinul de deplasare care servește la:

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

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

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

*3. Circulă:*

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

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

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

*Dispoziție de încasare către casierie;*

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

**4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.**

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

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

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

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

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

Ori, pentru justificarea dreptului de deducere a cheltuielilor analizate în speță, având în vedere că facturile în baza cărora s-a exercitat dreptul de deducere nu conțineau aceste informații, se reține că societatea avea obligația de a prezenta documente suplimentare (Ordin de deplasare, invitații la diferite evenimente, sau alte documente) din care să reiasă că deplasările au fost efectuate de salariați/administratori/persoane fizice asimilate acestora, și că au fost în interesul activității impozabile desfășurate de SC X SRL.

În ceea ce privește relațiile comerciale cu societățile **GTr SRL, GT SRL și MT SRL**, în contestația formulată reprezentantul societății afirmă că din documentele interne ale societății (stocate în arhivă) rezultă că administratorul este persoana care a beneficiat de serviciile de transport și de cazare. Societatea subliniază că asemenea informații se notează și din biletele de avion și fișele de cazare, care însă nu se păstrează și nu pot fi prezentate. Petenta nu aduce însă în susținere documentele interne la care face referire și nici nu precizează care ar fi acestea, astfel că afirmațiile sale nu pot fi reținute de către organul de soluționare.

De altfel, din raportul de inspecție fiscală se reține că societatea a prezentat un raport emis de SC GTR SRL din care reiese că deplasările au fost efectuate de d-na G RAMONA în Paris, Istanbul, Frankfurt, datele când s-au efectuat deplasările, inclusiv scopul în unele situații, respectiv „concert Robie Williams-G Ramona”, iar participarea la un concert este de la sine înțeles că este în beneficiul personal al persoanei fizice G RAMONA și nu în scopul obținerii de venituri impozabile de către SC X SRL.

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

**“art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

Astfel, justificarea serviciilor achiziționate ca fiind destinate operațiunilor sale impozabile revine contribuabilului care a achiziționat serviciile respective.

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

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

Din aceste texte legale rezultă că, pentru a admite deductibilitatea costului serviciilor de cazare și transport, se impune prezentarea de probe care să facă dovada faptului că prestările au legătură cu activitatea curentă/impozabilă a contribuabilului.

Astfel, se reține că pentru serviciile de transport/cazare în străinătate referitor la care susține că au fost prestate în favoarea administratorului societății, d-na G RAMONA pentru participarea la *„târguri din alte domenii, pentru a extinde obiectul de activitate al societății, industrie ușoară, la potențialii furnizori și pentru a putea urmări adaptarea speciilor de gazon la un alt climat”*, societatea nu a adus documente care să probeze cele susținute, nefiind prezentate nici la control și nici în susținerea contestației documente legal întocmite din care să rezulte persoanele care au efectuat deplasarea, motivul deplasării, și nu se face dovada că aceste deplasări ar fi fost efectuate în interesul activității impozabile desfășurate de SC X SRL.

Prin urmare, se reține că în mod legal au stabilit organele de control că cheltuielile cu deplasările înregistrate în evidențele contabile analizate în speță nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil. Faptul că aceste deplasări ar fi fost efectuate de către d-na G RAMONA, administratorul societății, nu presupune automat că ar fi fost în interesul activității impozabile desfășurate de SC X SRL, societatea fiind ținută să probeze legătura de cauzalitate dintre cheltuielile efectuate și veniturile obținute.

Având în vedere faptul că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, trebuind să probeze legătura de cauzalitate dintre cheltuieli și veniturile impozabile realizate, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin prezenta decizie **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește cheltuielile încadrate la nedeductibile în sumă totală de X lei, pentru care s-a determinat un impozit pe profit în sumă de X lei.**

**III.6. Referitor la baza impozabilă în sumă de X lei, căreia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de X lei și la TVA suplimentară în sumă de X lei**

**D.G.R.F.P. X, prin organele specializate de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra legalității stabilirii acestor obligații fiscale, în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală.**

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de X lei și TVA în sumă de X lei, aferente achiziției de bunuri (tablouri, tacâmuri, corpuri de mobilier, flori ghiveci, vase, blender, frigider, TV led PHILIPS, AMD RICH A8) și servicii (contravaloare curs design vestimentar, cazare, test ADN) care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile/taxabile. Astfel:

– **În anul 2012** societatea a înregistrat în conturile 603- *„Cheltuieli cu obiectele de inventar”* și 628- *„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”* și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli în sumă de **X lei**, pentru achiziția următoarelor bunuri/servicii:

- cu factura nr. 92952/03.03.2012, emisă de SC M SRL, în valoare totală de X lei (X lei baza și X LEI TVA), au fost achiziționate tablouri;

- cu factura nr. 2353/11.03.2012, emisă de SC AL SRL, în valoare totală de X lei (X lei baza și X lei TVA), au fost achiziționate tacâmuri;
  - cu facturi emise de SC ML SRL în perioada iulie- octombrie 2012, în valoare totală de X lei (X lei baza și X lei TVA), au fost achiziționate „corpuri de mobilier”;
  - cu factura nr. 39/15.12.2012, emisă de SC MC SRL, în valoare de X lei (fără TVA), a fost achiziționat „curs desig vestimentar”.
- **În anul 2013** societatea a dedus o cheltuială în sumă de **X lei** și TVA în sumă de **X lei**, aferentă achiziției unui TV SMART de la SC DR SRL;
- **În anul 2015** societatea a înregistrat în evidența contabilă (ct. 625, 602, 603) cheltuieli în sumă de **X lei** pentru achiziția următoarelor bunuri/servicii:
- cu fact. nr. 40/10.11.2015 emisă de CONACUL V în sumă totală de X lei a fost achiziționată „cazare 1 buc”, fără a fi menționate persoanele în favoarea cărora este efectuată cazarea;
  - cu fact. nr. 335002068/22.01.2015 emisă de SC AR SRL în valoare totală de X lei, din care baza X lei (TVA aferentă X lei), a fost achiziționat blender cu vas înregistrat în contul 3028, descărcat din gestiune în corespondență cu contul de cheltuieli 602;
  - cu fact. nr. 169129/22.01.2015 emisă de SC I ROMANIA SRL, în valoare totală de X lei (baza X lei și TVA aferentă X lei) au fost achiziționate „VASE”, înregistrate în contul 3028, descărcate din gestiune în corespondență cu contul de cheltuieli 602;
  - cu fact. nr. 23198/31.05.2015 emisă de SC I ROMANIA SRL în valoare totală de X lei (baza X lei și TVA X lei) au fost achiziționate „flori ghiveci, blat sticlă” înregistrate în ct. 303.
- **În anul 2016** societatea a înregistrat în conturile 625, 602, 603 cheltuieli în valoare totală de **X lei**, reprezentând contravaloarea unor bunuri și servicii achiziționate de la SC F RETAIL SA (TV smart, X lei baza impozabilă+X lei TVA), SC AR SRL (AMD RICH, X lei baza impozabilă+ X lei TVA), PDR SA (X lei test ADN).

În contestația formulată, în ceea ce privește cheltuielile cu obiectele de natura tablourilor, mobilier, tacâmuri, televizoare, blender, vase, flori în sumă de **X lei**, petenta susține că acestea au fost achiziționate și utilizate exclusiv la sediul societății, se regăsesc fizic la sediul societății, iar cursul de design vestimentar (**X lei**) a fost urmat de administratorul societății întrucât se preconiza extinderea activității societății.

De asemenea, cu privire la serviciile prestate de Conacul V (**X lei**) reprezentantul societății a afirmat că au constat în asigurarea spațiului și a hranei pentru personalul angajat la acel moment, în vederea desfășurării unei activități de tip team building. Petenta susține că aceste cheltuieli sunt deductibile în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (3) lit. a) (menționat greșit în contestație alin. (2) lit. a)) din Codul fiscal „*cheltuieli de protocol*”, iar în ceea ce privește testul ADN achiziționat de la PDR SA petenta susține că suma de X lei nu au fost înregistrată ca și cheltuială deductibilă.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1), alin. (3) lit. a) și alin. (4) lit. e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015 și ale art. 25 alin. (1) și alin. (4) lit. d) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016:

Legea 571/2003

„art. 21 **Cheltuieli**

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

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;

c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare. Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități ori unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, pentru școlile pe care le au sub patronaj, precum și alte cheltuieli efectuate în baza contractului colectiv de muncă. În cadrul acestei limite, pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

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

#### Legea 227/2015

„art. 25 - Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind deductibile fiscal cheltuielile pentru care nu se face dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune și nici cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociațiilor.

**Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA**, sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menținute la art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015, unde legiuitorul a statuat că:

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

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

a) operațiuni taxabile;”

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

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art. 155 alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/art. 319 din Legea 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

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

Din analiza documentelor și a informațiilor din dosar, cu privire la achizițiile de la **SC ML SRL**, pentru care societatea verificată a dedus cheltuieli în sumă totală de X lei, organul de soluționare reține că furnizorul a emis 16 facturi, achitate cu numerar, cu baza impozabilă de X lei (o factură), X lei (14 facturi) și X lei (o factură), la intervale scurte de timp; de exemplu în perioada 3-6 octombrie 2012 a fost emisă câte o factură zilnic.

În facturi **nu sunt cuprinse detalii cu privire la tipul de mobilier achiziționat**, fiind menționat „corpuri de mobilier”, 1 bucată, în valoare de X lei plus TVA/ X lei plus TVA/ X lei plus TVA, iar **aceste informații nu se regăsesc nici în notele de recepție**. Acest fapt nu permite organelor de control să identifice aceste corpuri de mobilier la sediul petentei, unde susține acestea că s-ar afla. De asemenea, având în vedere faptul că furnizorul operează în București, nu rezultă cine a efectuat transportul mobilierului la X, cu ce mijloc de transport, la ce adresă.

Bunurile în valoare totală de X lei au fost înregistrate de petentă în Contul 303- „*Materiale de natura obiectelor de inventar*” și concomitent descărcate pe seama contului de cheltuieli corespondent, dar Notele de recepție prezentate nu conțin informații privind Comisia de recepție și gestionarul, nefiind semnate și ștampilate, astfel fiind încălcate prevederile OMFP nr. 3512/2008 privind documnetele financiar-contabile, Anexa nr. 2, grupa a III-a - Nota de recepție și constatare diferențe, cod 14-3-1-A și prevederile pct. 156, alin. 2 din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conform cu DE.

Referitor la piesele de mobilier, ca și la celelalte bunuri, televizor, tablouri, blender, frigider, vase, tacâmuri, petenta nu face dovada că le-a fost atribuit un număr din Registrul numerelor de inventar, că sunt cuprinse în listele de inventariere anuale și în Registrul- inventar, care este un document obligatoriu a se întocmi, iar organele de control au precizat în completarea la referat transmisă cu adresa nr. 20206/26.10.2020, că „nu au fost înregistrate în Registrul inventar.”

În speță, se reține că în conformitate cu prevederile Ordinului 3512/2008, „21. *Registrul- inventar (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează toate elementele de activ și de pasiv, grupate în funcție de natura lor, inventariate de unitate, potrivit legii.*

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

iar Legea contabilității 82/1991 statuează că:

*“art. 4 (1) Ministerul Economiei și Finanțelor elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.*

*art. 6 (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz. art. 20 Registrele de contabilitate obligatorii sunt: Registrul-jurnal, **Registrul-inventar** și Cartea mare. Întocmirea, editarea și păstrarea registrelor de contabilitate se efectuează conform normelor elaborate de Ministerul Economiei și Finanțelor.”*

După cum am arătat anterior, legislația fiscală referitoare la exercitarea dreptului de deducere condiționează deductibilitatea cheltuielilor și a TVA de îndeplinirea condiției ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate obținerii de venituri impozabile/utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar legislația contabilă obligă societatea să evidențieze acest gen de achiziții în Registrul-inventar. Dar în speță petenta nu numai că nu a înregistrat în Registrul inventar aceste bunuri (mobilier, tacâmuri, tablouri, flori, ghivece flori, 2 televizoare, blender, frigider) care au fost descărcate din gestiune și numai fac parte din activele bilanțiere ale societății încă de la achiziție, dar nici nu a probat că ele contribuie la obținerea de venituri taxabile cu caracter de continuitate, respectiv că există legătură directă între cheltuielile efectuate și veniturile realizate de societate.

Referitor la afirmația petentei că bunurile au fost achiziționate și utilizate exclusiv la sediul societății unde se regăsesc fizic, în documentele întocmite, organele de control precizează că *„sediul social al societății coincide cu domiciliul administratoarei d-na G Ramona, dar activitățile de birou ale SC X SRL se desfășoară în același sediu cu SC GM SRL, în mun. X str. Feldioarei 73 Z.”* (SC GM SRL este societatea afiliată petentei, d-na G deținând 30% din capitalul social al acestei societăți). Astfel că, în fapt, cea care beneficiază de aceste bunuri este persoana fizică G Ramona și celelalte persoane care locuiesc la această adresă, fiind corectă concluzia inspectorilor fiscali că bunurile nu sunt aferente activităților generatoare de veniturilor impozabile/taxabile desfășurate de SC X SRL.

În ceea ce privește achiziția cursului de design vestimentar, pentru care a dedus cheltuieli în sumă de X lei, se reține că deși societatea susține că a fost urmat de administratorul societății întrucât se preconiza extinderea activității societății, iar de la data achiziției (2012) și până la finalizarea inspecției (2018) s-au scurs aproape 6 ani, petenta nu a probat că ar fi întreprins demersuri în sensul extinderii activității. Astfel în mod legal organele de control au considerat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Referitor la serviciile în sumă totală de X lei achiziționate de la CONACUL V, se reține că în factură este înscris doar „cazare 1 buc”, fără a fi menționate persoanele în favoarea cărora este efectuată cazarea. Reprezentantul societății a afirmat că serviciile au constat în asigurarea spațiului și a hranei pentru personalul angajat la acel moment, în vederea desfășurării unei activități de tip team building, dar nu probează în nici un fel cele susținute.

Organul de soluționare reține că factura nu conține detalii privind numărul și numele persoanelor participante, data/ora/perioada desfășurării activităților, etc. iar simpla prezentare a facturii nu este suficientă pentru a justifica deducerea cheltuielilor, întrucât așa cum s-a reținut mai sus, cheltuielile sunt deductibile numai în măsura în care societatea justifică cu documente faptul că respectivele cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării veniturilor societății/sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile desfășurate. Se reține că, potrivit dispozițiilor art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, *„(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.*”, motiv pentru care societatea are obligația de a prezenta dovezi obiective verosimile, pertinente și concludente, care să susțină intenția sa declarată cu privire la scopul unei achiziții.

În ceea ce privește încadrarea acestui tip de cheltuieli în prevederile art. 21 alin. (3) lit. a), la care petenta face trimitere pentru justificarea dreptului de deducere, deși nu există o definiție precisă a cheltuielilor de protocol, punctul general de vedere este că ele se referă la acele cadouri oferite/servicii prestate unor parteneri/potențiali parteneri de afaceri, în vederea consolidării relațiilor comerciale cu aceștia/dezvoltării unor relații de afaceri noi și nu la cadouri oferite/servicii prestate propriilor angajați. Astfel, petrecerile de tip „team Building”, nu pot fi încadrate la cheltuieli de protocol.

Totodată, din prevederile art. 21 alin. (3) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că se acordă drept de deducere a cheltuielilor de tip social, efectuate în favoarea propriilor salariați, de natura ajutoarelor pentru naștere, pentru înmormântare, pentru boli grave sau incurabile și protezele, cheltuielilor pentru funcționarea grădinițelor, creșelor, tichete de creșă, cadourilor în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților, cadourilor în bani sau în natură acordate salariatelor, costului prestațiilor pentru tratament și odihnă, ajutoarelor pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament, în limita plafonului legal de deductibilitate, respectiv a unei cote de 2% aplicată asupra cheltuielilor cu salariile personalului.

Analizând norma legală mai sus citată, în virtutea principiului general de drept „*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*”, rezultă că legiuitorul nu a inserat în cuprinsul acesteia cheltuieli reprezentând petreceri organizate de persoanele juridice pentru angajații acestora. În lipsa precizării de către petentă a normei legale care să-i permită acesteia diminuarea masei profitului imposibil cu contravaloarea petrecerilor organizate pentru angajați, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Drept urmare, având în vedere faptul că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor și a TVA înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului imposibil, documentele justificative trebuind să conțină atât elementele obligatorii prevăzute de legislație dar și să probeze legătura de cauzalitate dintre achiziții și veniturile impozabile/taxabile realizate, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește cheltuielile încadrate la nedeductibile în sumă totală de X lei, pentru care s-a determinat un impozit pe profit în sumă de X lei și pentru TVA suplimentară în sumă de X lei.**

Referitor la cheltuielile cu testul ADN, în sumă de X lei, din documentele la dosar organul de soluționare reține că, așa cum susține și petenta, contravaloarea acestuia nu a fost considerată cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2016, în Registrul de evidență fiscală societatea însăși înscriind suma de X lei în coloana cheltuielilor nedeductibile fiscal.

De asemenea, cu privire la achizițiile de analize medicale de la PDR SA, în sumă de X lei, în completarea la referat transmisă cu adresa nr. 20206/26.10.2020, echipa de control precizează că „*a constatat faptul că suma a fost considerată nedeductibilă de societate așa cum rezultă din Registrul de evidență fiscală aferent anului 2016, (...) fapt pentru care propunem acordarea dreptului de deducere a sumei menționate.*”

Drept urmare, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a se admite contestația pentru impozitul pe profit în sumă de X lei (X lei x 16%) și se va anula parțial Decizia de impunere nr. F-X/30.05.2018 pentru această sumă.**

**III.7. Referitor la cheltuielile în sumă totală de X lei, pentru care a fost stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei și la TVA suplimentară în sumă de X lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă societatea avea drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de X lei și pentru TVA în sumă de X lei, în condițiile în care nu a prezentat documente din care să reiasă natura serviciilor și că acestea au fost destinate obținerii de venituri impozabile/taxabile.**

**În fapt**, în anul 2014 societatea verificată a înregistrat în evidențele financiar-contabile, în contul 628-„Cheltuieli cu servicii prestate de terți” suma de **X lei**, reprezentând achiziții de la **SC ZD SRL**, în facturi la denumirea bunurilor și serviciilor fiind menționat „servicii conform contract”. Deoarece societatea verificată nu a prezentat documente justificative din care să reiasă natura acestor servicii și că au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, suma de **X lei** a fost încadrată de organele de control la cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal. De asemenea, TVA în sumă de **X lei**, aferentă acestor achiziții, a fost respinsă la deducere.

În susținerea contestației, societatea precizează că în mod nelegal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de X lei și TVA aferentă de X lei, reprezentând contravaloare chirie achitată societății **ZD SRL**, întrucât între cele două societăți există un contract încheiat pentru un imobil unde societatea are declarat punct de lucru, adresă la care desfășoară activități economice, iar perioada contractuală a fost 01.01.2013-31.03.2014.

Organul de soluționare constată că la dosar este anexat Contractul de închiriere nr. 315/01.01.2013, încheiat între SC ZD SRL în calitate de locator și SC X SRL în calitate de locatar, având ca obiect transmiterea dreptului de folosință asupra imobilului compus din 3 camere, teren în suprafață de 120 mp, la adresa str. Maltopol nr. 23 etaj 3, ap. 5, sector 1, București. Durata contractului este de 3 ani, începând cu 01.01.2013, cu posibilitatea de prelungire, iar valoarea chiriei a fost stabilită la 700 euro/lună plus TVA. De asemenea, la dosar se regăsește Notificarea nr. 1/01.03.2014 prin care se aducea la cunoștința locatorului SC ZD SRL dorința de reziliere a contractului nr. 315/01.01.2013.

Conform bazei de date ANAF, societatea a avut declarat punct de lucru la această adresă din București, până în anul 2014, iar Conform fișei furnizorului ZD SRL anexată la dosar, în perioada 18.01.2012-28.07.2014 societatea verificată a înregistrat achiziții de la acest furnizor în sumă totală de 101.925 lei (inclusiv TVA), din care doar suma de X lei face obiectul deficiențelor constatate de către inspectorii fiscali.

Referitor la susținerea petentei că ultima factură emisă de SC ZD SRL pentru luna martie 2014 (nr. 21/31.03.2014) a fost stornată la data de 24.07.2014 și au fost emise două facturi a căror valoare însumează chiria aferentă lunii martie (adică suma aferentă facturii stornate), organul de soluționare reține că valoarea chiriei lunare stabilită prin contractul de închiriere este de 700 euro, iar petenta nu explică de ce furnizorul a facturat pentru luna martie o chirie de X lei, mult peste valoarea negociată prin contract ca fiind chiria lunară. De asemenea, din analiza prevederilor contractuale se reține că la punctul 4.2 din contract locatorul și-a asumat că în trei zile de la încetarea contractului va restitui locatarului garanția în cuantumul de X lei și că părțile nu au prevăzut o perioadă minimă pentru notificarea de către locatar a solicitării de reziliere înainte de termen, astfel că, notificarea fiind datată 01.03.2014, nu se justifică facturarea de către SC ZD SRL a serviciilor de chirie pentru luna martie 2014, constatându-se că în mod corect SC ZD SRL a stornat factura nr. 21/31.03.2014.

Din analiza documentelor la dosar organul de soluționare reține că există necorelații între documentele la dosar, în sensul că deși contractul de închiriere prezentat este încheiat în data de 01.01.2013, societatea a înregistrat achiziții de la ZD SRL încă din luna ianuarie 2012, factura de garanție pentru suma de X lei fiind datată 18.01.2012, iar pe tot parcursul anului 2012 au fost înregistrate cheltuieli cu chiria facturată de ZD SRL. De exemplu, factura nr. 43/28.02.2012 întocmită de ZD SRL are ca obiect „*plată chirie 18.01.2012-18.02.2012*”.

După cum recunoaște contestatara însăși, în cuprinsul facturilor care fac obiectul prezentei analize, SC ZD SRL nu a indicat, ca în cazul celorlalte facturi, vreo perioadă de chirie și nici vreun număr de contract, fiind precizat doar „servicii conform contract”, iar contravaloarea acestor servicii nu a fost înregistrată de petentă în contul 612- „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”, ci în contul 628-„Cheltuieli cu servicii prestate de terți” .

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. 21 alin. (1), alin. (4) lit. f) și m) și ale art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004, în vigoare până la data de 31.12.2015, conform cărora:

**„art. 21 Cheltuieli**

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

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; (...).

[...]

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

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

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

a) operațiuni taxabile.”

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

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

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

Normele metodologice de aplicare

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

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Totodată, legiuitorul a dispus că nu sunt deductibile cheltuielile care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Cu privire la prestările de servicii, dispozițiile legale invocate statuează că pentru a fi

considerate deductibile la calculul profitului impozabil, trebuie să fie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege, justificarea prestării efective a serviciilor trebuind să se efectueze cu documente precum situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare iar contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, se reține că este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Având în vedere dispozițiile legale antecitate, întrucât contractul de închiriere nr. 315/01.01.2013 a fost reziliat de petentă în baza Notificării 01/01.03.2014, iar facturile nr. 23 în valoare de X lei (din care TVA X lei) și nr. 24 în valoare de X lei (din care TVA X lei) au fost emise ulterior rezilierii, în data de 25.07.2014, respectiv 28.07.2014, în mod corect organele de inspecție fiscală au constatat că societatea trebuia să prezinte explicații și documente din care să reiasă natura serviciilor și dacă acestea au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Drept urmare, date fiind cele de mai sus, în speță devin incidente prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, iar contestația formulată de SC X SRL **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei (X lei x 16%) și pentru TVA în sumă de X lei.**

**III.8. Referitor la baza impozabilă în sumă de X lei, căreia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de X lei și la TVA suplimentară în sumă de X lei**

**D.G.R.F.P. X, prin organele specializate de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de control au respins la deducere cheltuielile și TVA aferentă achizițiilor evidențiate în baza facturilor având înscrise la furnizor datele SC LT SRL, SC WV SRL, SC CA SRL, SC PD SRL, SC UI SRL și SC TBS SRL.**

**În fapt,** organele de control precizează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/30.05.2018 că SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă și fiscală cheltuieli deductibile în sumă totală de **X lei (X+ X+ X+ X+ X lei)** și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de **X lei**, în baza unor facturi având la furnizor datele de identificare ale următoarelor societăți: SC LT SRL, SC WV SRL, SC CA SRL, SC PD SRL, SC UI SRL și SC TBS SRL.

Astfel:

- În anul 2012, societatea a înregistrat în evidențele financiar- contabile achiziții de bunuri (utilaje, pământ vegetal, plante-acer, tuya și soluții de fertilizare) și servicii de la **SC LT SRL** (CUI X), în valoare totală de X lei, (baza impozabilă în sumă de X lei și TVA aferentă în sumă de X lei), în baza a 19 facturi, iar în anul 2013 achiziția de servicii logistice în sumă de X lei (baza impozabilă în sumă de X lei și TVA aferentă în sumă de X lei);
- În perioada 04.03.2013-30.04.2014 SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă achiziții de bunuri și servicii (transport, închiriere depozit, servicii montaj, amenajare) în valoare totală de **X lei** și a dedus TVA în sumă de **X lei**, în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele **SC WV SRL** (fosta SC LM OFICE SRL);

- în perioada 30.09.2014 -28.11.2014 SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă cheltuieli în sumă totală de **X lei** și TVA deductibilă în sumă de **X lei**, în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele **SC CA SRL** și care au ca obiect „servicii conform deviz”;
- în perioada sept.- nov. 2014 SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă achiziția de servicii de transport în sumă totală de **X lei**, cu TVA în sumă de **X lei**, în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele **SC PD SRL**;
- În perioada 2012-2014 SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă achiziții de servicii de publicitate (campanii media outdoor), în valoare totală de **X lei și a dedus TVA** în sumă de **X lei**, în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele **UI SRL București**;
- În perioada 01.04.2013-23.10.2015 SC X SRL a înregistrat în evidențele financiar-contabile achiziții de bunuri și servicii în valoare totală de **X lei, și a dedus TVA** în sumă de **X lei**, în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele **TBS SRL**.

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

**În drept**, pe linie de impozit pe profit sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004, în vigoare până la data de 31.12.2015, conform cărora:

**„art. 19 Reguli generale**

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

**Normele metodologice de aplicare**

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

**„art. 21 Cheltuieli**

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

[...]

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

[...]

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; (...).*

[...]

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

## Normele metodologice de aplicare

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

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

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

### „art. 6

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Legiuitorul a mai prevăzut și că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității.

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

Cu privire la prestările de servicii, dispozițiile legale invocate statuează că pentru a fi considerate deductibile la calculul profitului impozabil, trebuie să fie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege, justificarea prestării efective a serviciilor trebuind să se efectueze cu documente precum situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, iar contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA**, la art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, legiuitorul a statuat că:

#### Legea 571/2003

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

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

*a) operațiuni taxabile;”.*

##### **Art.146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

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

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

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

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent



de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

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

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

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

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

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

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

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

În raportul de inspecție organele de control precizează că în perioada 30.09.2014-28.11.2014 X SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de la SC CA SRL în valoare totală de X lei (**X lei** baza impozabilă și **X lei TVA**), reprezentând achiziții de prestări servicii („servicii conform deviz”).

Referitor la SC CA SRL, echipa de control precizează că în conformitate cu datele din bazele de date ANAF:

- a fost radiată în data de 05.05.2015;
- a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în intervalele 05.03.2007- 01.11.2010 și 09.04.2014-05.05.2015, în perioada 07.10.2010-09.04.2014 societatea fiind declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- a declarat în anul 2014 achiziții în sumă de X lei (bază impozabilă) cu X lei TVA, din care achizițiile neconfirmate de parteneri au fost în valoare de X lei, reprezentând 84% din total achiziții;
- prin deconturile de TVA și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X lei aferent achizițiilor declarate în D394, iar TVA colectată este nesemnificativ mai mare X lei, TVA de plată declarată prin deconturile de taxă fiind în anul 2014 de X lei, la 31.12.2014 societatea înregistrând sold negativ de TVA în sumă de X lei;
- dl I LAURENȚIU-OCTAVIAN, asociatul și administratorul SC CA SRL în perioada 28.02.2007-28.07.2014, a avut calitatea de administrator/asociat și la următoarele societăți: FV SA (CUI X)-

fondator, administrator, LM SRL (CUI X)- asociat unic, administrator, HP SRL (CUI X)- asociat, SOD SRL (CUI X)- asociat, IGC SRL (CUI X)- asociat, CMG SRL (CUI X)- asociat, administrator, BPC SRL (CUI X)- asociat, administrator, MSF SRL (CUI X)- asociat, administrator;

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

- în perioada în care ar fi prestat serviciile de întreținere spații verzi pentru X SRL avea un singur salariat cu timp parțial, în persoana d-nei D Ana Maria, având funcția de asistent manager, care nu ar fi avut capacitatea de a presta serviciile în discuție, și nu au fost identificate eventuale subcontractări;

- o parte a salariilor societății au fost salariați și la SC LT SRL, SC WV SRL, SC UI SRL și la societatea verificată;

- deși la rubrica Date privind expediția este scris „CURIER”, sunt prezentate datele d-lui Xeanu Alexandru. DI Xeanu Alexandru, a fost angajat al SC CA SRL din data de 30 mai 2014, în funcția de îngrijitor spații verzi, fiind încheiat contract pe perioadă determinată (30.05.2014-30.06.2014), iar în perioada 30.09.2014-05.11.2014 a fost angajat la societatea verificată, în funcția de muncitor necalificat în agricultură;

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

În ceea ce privește relațiile economice cu **SC CA SRL**, petenta precizează că între cele două societăți a fost încheiat Contractul de execuție lucrări nr. 9/2014 având ca obiect executarea de către SC CA SRL de lucrări de întreținere spații verzi, *„contract ce cuprinde exact obiectul lucrărilor (în cadrul anexelor întocmite anterior executării lucrărilor, mai exact în lista cu cantitățile de lucrări, lista cuprinzând consumurile cu mâna de lucru și în recapitulatie)”* și că pentru fiecare etapă de lucrări a fost întocmită situația de lucrări recapitulativă, proces verbal de recepție, facturi fiscale, documente semnate de părți, care au fost prezentate cu ocazia controlului.

Societatea menționează că nu a avut calitatea de beneficiar final, lucrările fiind subcontractate de la GI SRL și că din lipsă de personal a subcontractat la rândul său aceste lucrări.

Din documentele la dosar se reține că societatea a prezentat la control Contractul de execuție lucrări nr. 09/01.09.2014, încheiat cu SC CA SRL, al cărui obiect îl reprezintă executarea de *„lucrări de întreținere spații verzi în localitățile prezentate în Anexa 1 la prezentul contract, în baza devizelor cu cantitățile de lucrări prezentate beneficiarului”*. Cu privire la prețuri, în contract se menționează că *„prețurile unitare negociate de comun acord cu beneficiarul sunt precizate în Anexa 2 la prezentul contract”*.

De asemenea, SC X SRL a prezentat Situații de lucrări, procese verbale de recepție pentru lucrări de întreținere spații verzi în Parcul B, Parcul BN și B-dul Mihalache-blocuri, în care au fost înscrise doar lucrări de manoperă (degajare teren de corpuri străine, greblare peluze ierbate, îndepărtat flori trecure după sezon, mărunțit solul manual pentru gazonare etc.), iar din analiza situațiilor și centralizatoarelor de lucrări a rezultat că pentru executarea acestor lucrări a fost necesar un număr foarte mare de lucrători (peisajist, muncitori), în Situațiile de lucrări fiind înscrise mii de ore de lucru (de exemplu 7.096 ore în Lista cuprinzând consumurile de mână de lucru la Situația de lucrări nr. 3) în condițiile în care din verificările efectuate, SC CA SRL nu a dispus de resursele umane necesare realizării lucrărilor contractate cu societatea contestatoare, iar în „Situația salariaților 2014” a SC CA SRL anexată contractului, sunt înscrise 5 persoane, respectiv:

Nr. crt.	Nume salariat	CNP	Perioada angajare
1	D Ana Maria	X	8 aug. 2014-prezent
2	D Marinica	X	1 sept. 2014- prezent
3	D Florin	X	1 sept. 2014- prezent
4	P C	X	1 sept. 2014- prezent
5	S Adrian	X	1 sept. 2014- prezent

Cu excepția d-nei D Ana Maria, aceste persoane nu au fost angajate de nicio societate în perioada de derulare a contractului 9/01.09.2014, iar conform Raportului REVISAL, SC CA SRL a dispus în perioada septembrie-noiembrie 2014 de un singur salariat, în persoana d-nei D Ana Maria– încadrată ca asistent manager.

Organul de soluționare reține că în 01.07.2014 SC CA SRL a încetat contractele de muncă pentru 31 din cei 32 angajați pe care îi avea la acea dată și parte dintre aceștia (VE, IM, BAM, SCF, CV, C DANIEL-ALIN) au fost angajați apoi de societatea verificată.

Se mai reține că reprezentanții beneficiarului în comisia de recepție înscrisă în Procesele verbale de recepție prezentate sunt d-na G Ramona Angela și d-na VE CNPX, aceasta din urmă fiind angajată a SC CA SRL în perioada 19.05.2014-29.07.2014 ca și „consilier inginer horticol” și devenind angajată a SC X SRL la data de 03.09.2014.

Cu privire la lucrările de întreținere spații verzi (ctr. 9/01.09.2014), în nota explicativă dată organelor antifraudă la data de 30.10.2017, d-na G Ramona Angela a precizat următoarele: *”În anul 2014 am încheiat un contract de antrepriză cu GI SRL. Mai departe am subcontractat către CA o parte din lucrări. Aceste lucrări de mentenanță s-au organizat la comun cu proprii angajați. D-na inginer Elena Vintu supraveghea angajații ambelor societăți. Având în vedere că lucrările au fost realizate la comun, nu pot fi individualizate lucrările efectuate de angajații Clio, înțelegerea cu administratorul a fost de a asigura un număr fix de muncitori calificați pe zi (...) nu există nici pontaje referitoare la angajații CA.”*

Aceste afirmații vin în contradicție cu cele înscrise în situațiile de lucrări, unde CA SRL a indicat exact cantitățile (suprafețele) pe care au fost efectuate lucrările și numărul de ore prestate de fiecare categorie de salariat, în funcție de denumirea meseriei, (peisagist, muncitor sector vegetal etc.).

Inspectorii antifraudă menționează în Procesul verbal nr. 14181/21.11.2017 că din verificarea prin sondaj a documentelor prezentate de societatea verificată, au fost identificate pontaje referitoare la lucrările efectuate de X SRL către GI SRL în care **au fost înscrise doar persoane care au calitatea de angajați ai X SRL.**

Se reține deci că societatea a realizat aceste lucrări prin proprii angajați, din baza de date Revisal rezultând că în perioada 03.09.2014-06.11.2014 societatea a încheiat un număr de 36 de contracte de muncă, din care 35 pentru „muncitor necalificat în silvicultură” și unul pentru consilier inginer horticol, care au fost valabile pentru perioade cuprinse între 11 zile și două luni (de exemplu: 06.11.2014-17.11.2014- 4 contracte, 03.09.2014-05.11.2014- 2 contracte, 22/23/24.09.2014-31.10.2014- 20 de contracte).

Date fiind cele anterior precizate, se constată ca pertinentă concluzia inspectorilor fiscali că achizițiile de servicii înregistrate de SC X SRL de la SC CA SRL nu reflectă operațiuni justificabile în relațiile comerciale desfășurate, iar documentele prezentate nu pot fi considerate documente justificative de înregistrare în evidența contabilă, în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea 82/1991, cu completările și modificările ulterioare, **astfel că în mod legal au fost respinse la deducere cheltuielile în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei.**

Se mai reține că în contestația formulată, în relația cu CA SRL societatea indică suma de X lei, dar baza impozabilă corectă conform documentelor prezentate (facturi) este de X lei, sumă care a stat la baza determinării impozitului pe profit suplimentar.

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

În perioada septembrie-noiembrie 2014, SC X SRL a înregistrat în evidențele financiar-contabile achiziții de servicii de la SC PD SRL, în valoare de **X lei**, cu TVA aferentă **X lei**, în facturi fiind înscrisă ca explicație „*servicii de transport*”.

Pentru justificarea serviciilor de transport, societatea a prezentat Contractul de transport nr. 17/01.09.2014 încheiat cu acest furnizor, al cărui obiect îl constituie prestarea de servicii de transport plante, conform contractului și anexelor la contract. Conform prevederilor contractuale, perioada contractului este de 12 luni, de la data semnării, cu posibilitatea de prelungire, prețul a fost stabilit la 2 lei/km+ TVA, iar Prestatorul se obligă să asigure mijlocul de transport adecvat, a cărui capacitate să fie suficientă și în stare corespunzătoare conform comenzilor ferme ale beneficiarului.

În anexe sunt furnizate sub formă tabelară informații despre data în care se va efectua transportul, autoturismele cu care se va efectua transportul, rute, km și persoanele care vor efectua transportul.

De exemplu, în Anexa 1 la contract se precizează că „*se vor efectua următoarele transporturi, distanța totală=8991,92 km*” și că „*transportul va fi efectuat de către dl. C Ilie Adrian, cu auto B-36*”, iar în tabel sunt prezentate pentru luna septembrie 2014, pentru fiecare zi lucrătoare, cursele care urmează a fi efectuate și pe ce traseu.

În Anexa 2 la contract se precizează că „*se vor efectua transporturi, conform tabel*” și că „*transportul va fi efectuat de către dl. C Ilie Adrian, cu auto Toyota număr B-200, dl. Ionuț F, cu auto Ford Focus număr B-13-, dl. D Florin, cu auto număr B-46*”, iar în tabel sunt prezentate pentru luna octombrie 2014, pentru fiecare zi lucrătoare, cursele care urmează a fi efectuate și pe ce traseu.

### **Din analiza anexelor la contract se identifică informații care nu justifică derularea operațiunilor la modul descris în aceste documente, respectiv:**

- Dacă operațiunile s-ar fi derulat după cum sunt descrise în Anexe, aceasta ar fi presupus ca societatea să cunoască în avans și cu exactitate, zilele și rutele pe care „se vor efectua” transporturile/va fi necesar să se transporte plante, fapt puțin probabil și nedovedit de petentă;

- conform tabelului din Anexa 1, în aceeași zi sunt prevăzute a se efectua până la 3 curse, pe rute de până la 203 km fiecare, situație care nu se justifică din punct de vedere economic, având în vedere efectuarea transportului cu un autoturism VOLKSVAGEN TOUAREG, în care pot fi încărcate un număr redus de plante. De exemplu, în Anexa 1 este prevăzut ca în 23, 24, 25, 26, 29 și 30 septembrie 2014, autoturismul să efectueze zilnic câte 3 curse pe ruta București-Târgoviște-X (203 km- X lei valoarea unei curse). În mod evident este puțin probabil ca operațiunile să se fi desfășurat în acest mod, fiind mai eficient ca transportul să se efectueze o singură dată, cu un mijloc de transport de capacitate mai mare, adecvat transportului de plante. De altfel, se reține că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte ce plante s-ar fi transportat, de la cine către cine, cine este beneficiarul etc.:

- conform tabelului din Anexa 2 în aceeași zi sunt prevăzute a se efectua până la 3 curse, cu trei mașini diferite, pe rute de până la 302 km. De exemplu: în perioada 20-22 octombrie 2014 sunt prevăzute a se efectua zilnic câte două curse pe ruta București-Târgoviște-Parc B (302 km/cursă) și o cursă pe ruta București-Buftea-Parc B (76 km/cursă), iar în perioada 13-17 octombrie 2014 sunt prevăzute a se efectua zilnic câte două curse pe ruta București-Târgoviște-Parc B (302 km/cursă). În mod evident este puțin probabil ca operațiunile să se fi desfășurat în acest mod, fiind mai eficient ca transportul să se efectueze o singură dată, cu un mijloc de transport de capacitate mai mare, adecvat transportului de plante;

- referitor la mijloacele de transport prevăzute în anexe se reține că **nu sunt adecvate pentru transportul de plante**, de exemplu autovehiculul cu numărul B-200 este o Toyota Prius, autovehiculul cu numărul B-13 este un Ford Focus, iar autovehiculul cu numărul de înmatriculare B-36 prevăzut în Anexa 1 este un autoturism VOLKSVAGEN TOUAREG;

- Pe facturile în care sunt înscrise servicii de transport, la rubrica „Date privind expediția” este înscrisă specificația: „curier”, iar potrivit contractului și anexelor prezentate, transporturile ar fi fost efectuate cu mijloacele de transport cu numerele de înmatriculare B-36, B-13, B-200-, respectiv B-46, având ca delegați pe dl. C Ilie Adrian, D Florin și Ionuț F, dar societatea nu a prezentat niciun document (factură de livrare, CMR, Aviz de însoțire a mărfii) în care să fie înscrise aceste mijloace de transport și acești delegați;

- În fapt, organul de soluționare reține că petenta nu a prezentat documente justificative (scrisoare de trăsură, comenzi de livrare mărfuri, comenzi ferme de transport) din care să rezulte ca transportator societatea PD SRL, mărfurile transportate, beneficiarii finali ai acestor transporturi, delegații etc. sau alte documente din care să rezulte prestarea efectivă a transporturilor, precum și dacă aceste transporturi au fost efectuate în scopul realizării de venituri.

Totodată organul de soluționare reține că:

- În urma interogării aplicației Dispecer 3, în perioada 2012-2015 nu s-au identificat mijloace de transport înmatriculate pe societatea PD SRL;

- autovehiculul VOLKSVAGEN TOUAREG, cu numărul de înmatriculare B-36-, este un autoturism aflat în proprietatea societății DG SRL, iar potrivit informațiilor disponibile în aplicația D394, societatea PD SRL nu a înregistrat achiziții de la societatea DG SRL, din care să rezulte subcontractarea serviciilor de transport;

- potrivit aplicației Revisal, societatea nu a avut angajați cu care să fi realizat transporturile prevăzute în anexele la contract a se efectua în perioada 03.09-17.11.2014, respectiv a figurat cu un singur angajat cu contract de muncă cu timp parțial, în persoana doamnei B ALEXANDRA (CNPX), cu funcția de asistent manager în intervalul 19.05.2014-31.12.2014, astfel că persoanele enumerate în anexe, respectiv dl. C Ilie Adrian, dl. Ionuț F și dl. D Florin nu au fost angajați ai PD SRL;

- Așa cum rezultă din Procesul Verbal încheiat de inspectorii antifraudă societatea PD SRL a avut un comportament fiscal inadecvat (o parte din achizițiile declarate de PD SRL ce au făcut obiectul livrărilor ulterioare, nu au fost confirmate de parteneri, societatea a fost declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, obiectul de activitate declarat în bilanțul contabil pentru anul 2014 este „*Intermedieri în comerțul specializat în vânzarea produselor cu caracter specific*”, COD COR 4618);

- în anul 2014 societatea PD SRL a declarat în deconturile de taxă D300 TVA deductibilă în sumă de X lei, și TVA colectată aproape la același nivel, în sumă de X lei, TVA achitată la bugetul de stat având o valoare nesemnificativă comparativ cu operațiunile desfășurate, de X lei;

- Potrivit datelor furnizate de instituțiile bancare, persoanele împuternicite să efectueze operațiuni bancare au fost I Carmen Gina (împuternicită pentru a utiliza certificat digital pentru depunerea declarațiilor), S Cristian-Eugen și Ș Sorin;

- Sumele încasate de la X SRL au fost transferate între conturile societății și apoi retrase de la ATM-uri din București.

Astfel, cu privire la SC PD SRL, se verifică susținerea inspectorilor cu atribuții de inspecție fiscală că nu deținea resursele tehnice și umane necesare prestării serviciilor înscrise în facturile în baza cărora X SRL a dedus cheltuieli și TVA, iar societatea verificată nu a putut face dovada prestării efective a serviciilor menționate în anexele la contractul nr. 17/01.09.2014.

În contestația formulată, petenta precizează că transporturile au fost executate conform Contractului de transport nr. 17/2014, care cuprinde punctual rutele, au fost întocmite facturi care au fost achitate. Referitor la comportamentul fiscal inadecvat al furnizorului societatea afirmă că nu-i este opozabil, și nici constatarea privind personalul insuficient, întrucât un angajat și administratorul puteau executa contractul, motiv pentru care consideră că constatările organelor de control sunt neîntemeiate.

Dar așa cum am arătat anterior, deși conform prevederilor legale avea această obligație, societatea nu a prezentat nici un document din care să reiasă că aceste servicii erau necesare pentru desfășurarea activității generatoare de venituri impozabile/în sfera TVA, respectiv scrisoare de trăsură, comenzi de livrare mărfuri, comenzi ferme de transport din care să rezulte ca transportator societatea PD SRL, mărfurile transportate, beneficiarii finali ai acestor transporturi, delegații etc. sau alte documente din care să rezulte prestarea efectivă a transporturilor, precum și dacă aceste transporturi au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/taxabile.

Date fiind cele anterior precizate, se reține ca pertinentă concluzia inspectorilor fiscali că achizițiile de servicii înregistrate de SC X SRL de la SC PD SRL nu reflectă operațiuni justificabile în relațiile comerciale desfășurate, iar documentele prezentate nu pot fi considerate documente justificative de înregistrare în evidența contabilă, în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea 82/1991, cu completările și modificările ulterioare, **astfel că în mod legal au fost respinse la deducere cheltuielile în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei.**

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

În perioada 2013-2014, SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă achiziții de servicii de publicitate (campanii media outdoor), în valoare totală de X lei, cu TVA X lei, de la societatea UI SRL București.

A fost prezentat Contractul de publicitate nr. 23/01.05.2013, în care societatea UI SRL are calitatea de Regie și X SRL are calitatea de beneficiar.

Obiectul contractului l-a constituit vânzarea de către Regie a spațiului publicitar pe suport TV Screen, în total de 14 panouri amplasate în București, deținute de SC CME SRL, în vederea difuzării de spoturi publicitare aparținând beneficiarului, potrivit comenzilor.

În preambulul contractului a fost consemnat că societatea UI SRL „a încheiat cu societatea CME SRL un contract de regie privind vânzarea spațiului publicitar”, având dreptul de a reprezenta interesele stațiilor în relațiile cu terții.

Se face precizarea că SC CME SRL funcționează la data controlului sub denumirea MSF SRL.

Aferent acestui contract, reprezentantul societății X SRL a prezentat 9 Anexe, conform cărora:

- Anexa 1 din 01.05.2013, „Media Plan”- 31 zile, spot cu repetabilitate la 3 minute, pe 14 TV Screen-uri în București, având o valoare totală de X lei; mențiuni: „datorită unei dificile situații financiare prin care trece beneficiarul în anul curent, s-a luat decizia de comun acord, ca plata acestei campanii media să fie efectuată în 10 etape egale”; în baza acestei anexe au fost emise facturile nr. 174/01.05.2013, 176/03.05.2013, 178/ 08.05.2013, 180/10.05.2013, 182/15.05.2013, 184/21.05.2013, 186/24.05.2013, 188 /31.05.2013 în sumă totală de X lei, achitate în numerar în baza chitanțelor nr. 074, 076, 078, 080, 082, 084, 086 - nesemnate din partea reprezentanților UI SRL și nr. 088;
- Anexa 2 din 01.10.2013, „Media Plan”- 30 zile, spot cu repetabilitate la 3 minute, pe 10 TV Screen-uri în București; total X lei; mențiuni: „datorită unei dificile situații financiare prin care trece beneficiarul în anul curent, s-a luat decizia de comun acord, ca plata acestei campanii media să fie efectuată în 10 etape egale”; în baza acestei anexe au fost emise facturile nr. 296/01.10.2013, 297/03.10.2013, 299/08.10.2013, 300/10.10.2013, 302/15.10.2013, 303/18.10.2013, 305/22.10.2013, 306/25.10.2013, 307/29.10.2013, 308/31.10.2013 în sumă totală de X lei, achitate în numerar în baza chitanțelor nr. 196, 197, 199, 200, 202, 203, 205, 206, 207, 208;
- Anexa 3 din 15.11.2013. „Media Plan”- 27 zile, spot cu repetabilitate la 3 minute, pe 5 TV Screen-uri în București; total 2.700 euro + 648 euro TVA, respectiv X lei (X lei baza impozabilă și X lei TVA); în baza anexei a fost emisă factura nr. 315/25.11.2013 în sumă

totală de X lei, achitată prin virament bancar;

- Anexa 4 din 01.04.2014. „Media Plan”- 30 zile, spot cu repetabilitate la 3 minute, pe 5 TV Screen-uri în București; total X lei; în baza anexei a fost emisă factura 442/30.04.2014 în sumă totală de X lei, achitată prin virament bancar;
- Anexa 5 din 01.05.2014. „Media Plan”- 30 zile, spot cu repetabilitate la 3 minute, pe 12 TV Screen-uri în București; total X lei; în baza anexei a fost emisă factura 455/30.05.2014 în sumă totală de X lei, achitată prin virament bancar;
- Anexa 5.1 din 01.09.2014, „Media Plan”- 30 zile, spot cu repetabilitate la 3 minute, pe 12 TV Screen-uri în București; total X lei; în baza anexei a fost emisă factura 500/30.09.2014 în sumă totală de X lei, achitată prin virament bancar;
- Anexa 6 din 01.09.2014, „Media Plan”- 30 zile, spot cu repetabilitate la 3 minute, pe 9 TV Screen-uri în București; total X lei; în baza anexei a fost emisă factura 502/30.09.2014 în sumă totală de X lei, achitată prin virament bancar;
- Anexa 7 din 01.10.2014. „Media Plan” - 30 zile, spot cu repetabilitate la 3 minute, pe 15 TV Screen-uri în București; total X lei; în baza anexei a fost emisă factura 505/31.10.2014 în sumă totală de X lei, achitată prin virament bancar;
- Anexa 8 din 01.11.2014: „Media Plan”- 30 zile, spot cu repetabilitate la 3 minute, pe 15 TV Screen-uri în București; total X lei; „Media Plan Online”- 10 siteuri- total X LEI; „Media Plan Radio ZU-Național” total X lei; Total facturat= X lei; în baza anexei a fost emisă factura nr. 513/28.11.2014 în sumă totală de X lei, achitată prin virament bancar.

Petenta a prezentat și următoarele Procese verbale:

- Procesul verbal nr. 1/nedat în care se menționează că „în data de 24.11.2013 s-a predat de către SORIN Ș în format digital **monitorizările media realizate în campania de publicitate cf. contract nr. 23/01.05.2013** pentru cele 14 locații outdoor menționate în anexa 1/01.05.2013, 10 panouri - anexa 2/01.10.2013, 5 panouri - anexa 3/15.11.2013. Se menționează faptul că repetabilitatea medie în perioada 01.05.2013- 25.11.2013 a fost de 3 min și că pe parcursul campaniei locațiile panourilor s-au schimbat datorită problemelor apărute la alimentarea cu electricitate a furnizorului de suport media outdoor I SYSTEM.”

- Proces verbal nr. 2/nedat în care se menționează că „în data de 29.11.2014 s-a predat de către SORIN Ș în format digital **monitorizările media realizate în campania de publicitate cf. contract nr. 23/01.05.2013** pentru cele 5 locații outdoor menționate în Anexa 4/01.04.2014, 12 panouri- anexa 5/01.05.2014, 15 panouri- anexa 5.1/01.09.2014, 9 panouri- anexa 6/01.09.2014, 15 panouri- anexa 7/01.10.2014, 15 panouri- anexa 8/01.11.2014. Se menționează faptul că repetabilitatea medie în perioada 01.04.2014- 30.11.2014 a fost de 3 min și că pe parcursul campaniei locațiile panourilor s-au schimbat datorită problemelor apărute la alimentarea cu electricitate a furnizorului de suport media outdoor I SYSTEM.”

**Se reține că societatea nu a prezentat monitorizările la care se face referire în cele două procese verbale.**

Contravaloarea facturilor menționate a fost achitată astfel:

- valoarea de X lei a fost achitată în numerar prin 8 chitanțe în valoare de X lei fiecare și 10 chitanțe în sumă de X lei fiecare, data efectuării plăților fiind aceeași cu data emiterii facturilor;

- suma de X lei a fost achitată prin virament bancar. Din analiza extrasului de cont RO30RZBR000006001508X1, rezultă că din suma totală de X lei încasată de la societatea X SRL, suma de X lei (80%) au fost transferați în diverse conturi aparținând societății UI SRL și ulterior retrași de la diverse ATM-uri, suma de X lei a fost ridicată în numerar de către Ș SORIN, iar suma de X lei a fost achitată societății WV SRL (fostă LM OFFICE SRL).

Cu privire la serviciile achiziționate de la societatea UI SRL, în nota explicativă dată inspectorilor antifraudă, administratorul societății verificate a menționat următoarele: „*contractul*

*nr. 23 a reprezentat un contract de publicitate, prin care s-au efectuat servicii de publicitate de tip outdoor, plătite în numerar cu chitanță de către G Ramona către Sorin Ș și publicitate de tip online, pe situri de specialitate și publicitate radio, difuzare națională/regională prin Radio Zu. Monitorizările media le-am primit în format digital odată cu un proces verbal atașat actelor predate. Plățile în numerar s-au efectuat la sediul companiei UI SRL".*

În urma verificărilor efectuate, inspectorii fiscali au concluzionat că aceste servicii nu au fost prestate de UI SRL, organele de control reținând că:

- societatea verificată nu au pus la dispoziția echipei de control documente care să susțină realitatea tranzacțiilor declarate cu operatorul economic UI SRL;

- societatea MSF SRL, societatea care, potrivit clauzelor stipulate în contractul încheiat cu UI SRL a deținut spațiile cu panourile TV screen pe care s-ar fi derulat campaniile de promovare outdoor înscrise în facturile emise de societatea UI SRL, nu a declarat livrări către aceasta și nu a răspuns solicitării DGRAF 7 Sibiu, demarate în vederea clarificării tranzacțiilor descrise mai sus;

- societatea UI SRL a avut un comportament fiscal inadecvat, în sensul că achizițiile declarate de aceasta, care au făcut obiectul unor livrări ulterioare, nu au fost confirmate de parteneri (achizițiile declarate în perioada 2012-2015 nu au fost confirmate de parteneri în proporție de 95%). Astfel, „furnizorii” înscrși de SC UI SRL în declarațiile tip D394 nu au recunoscut tranzacțiile declarate de aceasta societate (inspectorii antifraudă au transmis solicitări către 9 operatori economici din care 6 au negat existența unor relații economice cu SC UI SRL, iar 3 societăți au desfășurat tranzacții cu societatea UI SRL care însă nu au nicio legătură cu prestările de servicii de publicitate facturate către beneficiarul X SRL);

- societatea UI SRL nu a dispus de resurse tehnice și umane necesare prestărilor de servicii descrise mai sus;

- UI SRL a fost administrată de către Ș SORIN, persoană care a administrat în fapt și alte societăți cu care X SRL a avut relații, respectiv WV SRL (LM OFFICE SRL), TBS SRL și SC LT SRL;

- reprezentantul societății UI SRL, dl SORIN Ș, nu a putut fi contactat și nu a dat curs invitațiilor transmise de inspectorii din cadrul DGRAF București în vederea clarificării stării de fapt cu privire la tranzacțiile derulate cu societatea X SRL;

- Ș NICOLAE, prin CII STEFAN NICOLAE în calitate de administrator judiciar al societății UI SRL, deși deține documente și informații referitoare la activitatea societății, s-a sustras în mod sistematic de la punerea acestora la dispoziția organelor de control.

Astfel, cu privire la SC UI SRL, se verifică susținerea inspectorilor cu atribuții de inspecție fiscală că nu deținea resursele tehnice și umane necesare prestării serviciilor înscrise în facturile în baza cărora X SRL a dedus cheltuieli și TVA și nu s-a putut face dovada prestării efective a serviciilor menționate în anexele la contractul nr. 23/01.05.2013.

În ceea ce privește relațiile economice cu **UI SRL**, petenta precizează că sunt o continuare a relațiilor economice cu SC LT SRL, determinate de faptul că persoana de contact din cadrul societății desfășura la acel moment activitate prin UI SRL.

Societatea menționează că a făcut dovada realității executării serviciilor de publicitate cu înscrisuri, depunând contractul, anexele ce indică condițiile predării materialului publicitar, locațiile, frecvența, prețul, acte adiționale și Proces verbal care atestă executarea serviciilor.

Petenta menționează că potrivit contractului, deținătorul panourilor era tot CMG SRL care încheiase contract de regie privitoare la spațiile și panourile din portofoliul regiei, și se precizează că SC X SRL, în afară de cele două contracte de publicitate, nu a achiziționat alte servicii de acest fel.

Având în vedere faptul că în conformitate cu declarațiile informative D394 privind achizițiile/livrările de bunuri/servicii pe teritoriul național, MSF SRL (fostă CME SRL), societatea care, potrivit clauzelor stipulate în contractul încheiat cu UI SRL a deținut spațiile cu panourile TV screen pe care s-ar fi derulat campaniile de promovare outdoor înscrise în facturile emise de societatea UI SRL, nu a declarat livrări către aceasta, achizițiile declarate de UI SRL, care au



făcut obiectul unor livrări ulterioare, nu au fost confirmate de parteneri (achizițiile declarate în perioada 2012-2015 nu au fost confirmate de parteneri în proporție de 95%), rezultă că UI SRL nu dispunea de resursele necesare asigurării spațiilor pentru derularea spoturilor publicitare TV, iar documentele prezentate de X SRL nu ating dezideratul de document justificativ în sensul legii financiar-contabile astfel cum rezultă din dispozițiile art. 6 din Legea nr. 82/1991/R raportat la art. 21 alin. (4) lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003, coroborat cu pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, **astfel că în mod legal organele de control au concluzionat că nu s-a probat realitatea achiziției de prestări de servicii, urmând a se respinge contestația cu privire la cheltuielile încadrate la nedeductibile în sumă de X lei, și cu privire la TVA în sumă de X lei.**

**D) Referitor la achizițiile (bunuri și servicii) înregistrate în evidențele financiar contabile în baza unor facturi având la furnizor datele SC TBS SRL CUIX:**

**a) Achiziția de servicii**

X SRL a prezentat 6 contracte de prestări servicii încheiate cu TBS SRL în perioada 01.03.2013-01.06.2015, astfel:

**a.1)** Contractul de prestări servicii nr. 5/01.03.2013 încheiat între SC TBS SRL, reprezentată prin Ș SORIN și SC X SRL, reprezentată prin G RAMONA, având ca obiect întocmirea unui studiu de piață privind „*utilizarea pesticidelor pe suprafețele cultivate ale județelor Dolj-Giurgiu-Ilfov, pentru producția principalelor culturi*”. Durata de valabilitate a contractului a fost de un an de la data semnării (01.03.2013), iar valoarea totală de X lei fără TVA.

În baza acestui contract, X SRL a înregistrat în evidența contabilă, achiziții de „*servicii de cercetare piață*” în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă și X lei TVA).

Societatea verificată a prezentat „*Studiul de piață pesticide Dolj-Giurgiu-Ilfov*” din analiza căruia se desprind următoarele;

- documentul prezintă ștampila și o semnătură (ss indescifrabil) și nu conține nicio informație cu privire la persoanele care l-au întocmit;

- documentul conține descrierea sumară a suprafețelor cultivate și a producției principalelor culturi în România și principalele state membre UE (anul 2012 comparativ cu 2011), generalitățile pesticidelor, principalii furnizori de pesticide și o descriere a județelor Dolj, Ilfov și Giurgiu din punct de vedere al structurii exploatațiilor agricole. Lucrarea nu conține concluzii, fiind înscrise doar date cu caracter general, nu conține informații referitoare la rezultatele studiului de piață;

- Conform prevederilor art. 4 din contract, „prestatorul va emite o factură [...] în maximum 5 zile de la data efectuării studiului”. Ținând cont că factura nr. 119 a fost emisă în data de 01.04.2013, rezultă că studiul de piață a fost efectuat/întocmit în perioada 27.03.2013-01.04.2013. În acest interval, conform raportului Revisal, societatea TBS SRL a dispus de forță de muncă angajată cu contract după cum urmează: Ș SORIN - manager general și 3 salariați încadrați pe funcțiile asistent manager, consultant în management și consultant în informatică.

Având în vedere faptul că studiul de piață este întocmit superficial, nu include informații despre cererea pentru rezultatele imediate ale proiectului, tehnologii sau servicii create de către proiect, ceilalți competitori de pe piață, interesul pentru rezultatele pe termen lung ale proiectului și faptul că informațiile cuprinse în studiul de piață care poartă ștampila societății TBS SRL, pentru care s-a achitat suma de X lei, pot fi accesate gratuit de pe site-ul [www.google.ro](http://www.google.ro) (spre exemplu informațiile înscrise la paginile 14-17 din studiul de piață, se regăsesc integral pe site-ul DIRECȚIEI AGRICOLE DOLJ, în raportul de activitate pe anul 2012-[www.oltenasul.ro/directia-agricola-dolj-raportul de activitate-pe-2012](http://www.oltenasul.ro/directia-agricola-dolj-raportul-de-activitate-pe-2012)), se reține că în mod legal organele de control au concluzionat că documente prezentate de către reprezentantul societății X SRL nu sunt în măsură să susțină realitatea tranzacțiilor derulate cu operatorul economic TBS SRL, în baza contractului nr. 5/01.03.2013.

**a.2)** Contractul de prestări servicii nr. 39/01.10.2013 având ca obiect efectuarea de către prestatorul TBS SRL, în favoarea beneficiarului X SRL și/sau membrilor săi, de servicii de

training și specializare a angajaților, conform specificațiilor beneficiarului. Contractul a fost încheiat pe o perioadă de 12 luni (01.10.2013-01.10.2014), iar prețul a fost stabilit la valoarea de 2.550 euro (curs de 1 euro=4,55 lei) la care se adaugă TVA. Valoarea facturată de TBS SRL aferent acestui contract este de **X lei bază impozabilă și X lei TVA**.

A fost prezentată Anexa nr. 1/10.10.2013 la contract în cuprinsul căreia au fost definite 4 Module de instruire: (1) fitopatologia plantelor, (2) particularitățile biologice ale buruienilor, (3) sisteme de lucrări ale solului și (4) clasificarea dăunătorilor în culturile principale. Tot în acest document se precizează ca participanți G RAMONA, MARIUS P, G FLORINA.

Potrivit informațiilor disponibile în aplicația Revisal, două persoane, respectiv P MARIUS și G FLORINA din cele trei care au participat la programul de instruire, au reziliat contractul de muncă la scurt timp după încheierea perioadei de instruire (în data de 18.11.2013), astfel că instruirea lor nu a contribuit la realizarea de venituri impozabile pentru petentă, iar societatea nu a probat că ar fi recuperat cheltuielile de școlarizare de la foștii angajați.

Având în vedere că persoanele autorizate desemnate pentru susținerea cursurilor, nominalizate în anexă sunt Prof. Univ. Dr. BEATRICE I, Prof. Univ. Dr. COSTICĂ C, Prof. Univ. Dr. IONELA D, inspectorii antifraudă au solicitat de la aceștia informații suplimentare iar din răspunsurile transmise acestora a rezultat că „**persoana de contact a fost d-na Ramona G**”:

- Prof. Univ. Dr. Ionela D a transmis că „*în calitatea de trainer al modului Clasificarea dăunătorilor în culturile principale, îmi amintesc că am susținut acest modul în perioada menționată cu următoarea structură: Caractere generale ale insectelor, Biologia și ecologia insectelor, Clasificarea insectelor, Principalii dăunători din culturile abordate. (...) referitor la numărul de participanți, nu-mi amintesc numărul lor (nu am făcut prezența, nu intra în atribuțiunile mele) pot să vă spun că au venit și din țară, probabil între 6-8 persoane (...) mi-au fost puse la dispoziție materiale necesare susținerii modulului: laptop, videoproiector, ecran (...) prezentarea a fost interactivă, cred că locația a fost undeva pe B-dul Ferdinand, îmi amintesc că era undeva la parter. (...) **persoana de contact a fost d-na Ramona G. Suma pentru cele 8 ore de curs, cred că a fost 1000 de lei**”.*

- Prof. Univ. Dr. Costică C a afirmat că „*în toamna anului 2013 am fost **contactat de d-na G Ramona** cu scopul de a prezenta un curs de instruire (curs de specialitate) salariaților de la societatea X SRL pe probleme de Agrotehnică: recunoașterea principalelor buruieni din culturile agricole, metode de combatere a buruienilor, lucrările solului și sisteme de lucrări ale solului. (...) am stabilit o zi - probabil în luna octombrie (...) m-am deplasat la o adresă din București, B-dul Ferdinand (nr. 83 ??), l-a parterul unui bloc de 5/6 etaje (...) am prezentat cursul de specialitate, problemele cerute de societate .... timp de aproape 8 ore (...) prezentarea a fost PowerPoint. Societatea s-a ocupat de aparatura tehnică (...) la acest curs au participat 6-8 persoane, unele nu erau din București (...) după prelegerea făcută am primit suma de **1000 lei**...”.*

În aceste condiții, se reține ca pertinentă concluzia organelor de control că societatea TBS SRL a fost introdusă în mod artificial în circuitul de tranzacționare având ca punct de plecare, persoanele autorizate contactate pentru susținerea cursurilor, respectiv: Prof. Univ. Dr. BEATRICE I, Prof. Univ. Dr. COSTICĂ C, Prof. Univ. Dr. IONELA D și ca beneficiar final societatea X SRL, în vederea creșterii de valoare în mod artificial cu consecința obținerii de avantaje fiscale pentru X SRL (cheltuieli și TVA deductibile fiscal) și financiare pentru persoanele fizice/juridice implicate în circuitul financiar astfel creat, în fapt cea care s-a ocupat de achiziționarea acestor servicii fiind d-na G Ramona, administrator al societății verificate.

Față de baza impozabilă în sumă de X lei, deși conform calculului și precizărilor prezentate de către organele de control la pag. 60 din Raportul de inspecție fiscală, aferent serviciilor de training și specializare a angajaților s-a acordat drept de deducere pentru suma de X lei ,achitată lectorilor pentru cele 4 module de curs (X lei pentru fiecare modul), la calculul impozitului pe profit suplimentar organele de control au omis să scadă această sumă din totalul cheltuielilor respinse la deducere, fiind stabilit un impozit datorat de X6 lei (X lei total bază impozabilă facturată de TBS SRL aferent contractului nr. 39/01.10.2013 x16%).

În completarea la referat transmisă cu adresa nr. 20206/26.10.2020, la solicitarea organului de soluționare, echipa de control precizează că suma de X lei aferentă contractului nr.

39/01.10.2013, reprezentând plățile efectuate către profesori, a fost inclusă în mod eronat la cheltuieli nedeductibile, din valoarea totală a acestor servicii de X lei doar suma de X trebuind să fie luată în calcul la stabilirea impozitului pe profit suplimentar.

Date fiind cele mai sus expuse, prin prezenta decizie **se va admite contestația și se va anula decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de X LEI (X lei x 16%) și se va respinge ca neîntemeiată contestație pentru impozitul pe profit în sumă de X lei (Xx16%) și pentru TVA în sumă de X lei.**

**a.3)** Contractul de prestări servicii IT nr. 21/01.09.2014 având ca obiect prestarea de servicii de configurare site conform indicațiilor beneficiarului. Durata contractului a fost de 12 luni, respectiv în intervalul 01.09.2014 - 01.09.2015, iar prețul de X lei fără TVA.

Din analiza informațiilor înscrise în contract se desprind următoarele:

- art. 3 executantul asigură buna funcționare a produselor informatice conform specificațiilor prevăzute în contractele/comenzile (documente care nu au fost prezentate) pe baza cărora s-au realizat;

- art. 5 plata se va face pe bază de factură și proces-verbal confirmat de beneficiar (document care nu a fost prezentat);

- art. 6 decontarea lucrărilor se va face pe parcursul derulării contractului, conform facturilor emise de executant și semnate de ambele părți (precizăm că factura nu a fost semnată de către beneficiar).

În baza acestui contract, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli deductibile în sumă de X lei și a dedus TVA aferentă în sumă de X lei, cu specificația contravaloare servicii configurare site.

Conform informațiilor disponibile în aplicația Revisai, în perioada de derulare a contractului (01.09.2014 - 31.08.2015), societatea TBS SRL a avut 10 persoane angajate cu contract de muncă după cum urmează: expert arhitect, administrator rețea calculatoare, manager general, 2 ecologi, biolog, 2 inginer/subinginer silvic, consultant în management și consultant în informatică.

În urma verificărilor efectuate referitor la site-ul societății X SRL (greenms.ro), a rezultat că la data de 25.07.2017 acesta este suspendat de către societatea de găzduire web, A T LABS SRL. Potrivit declarațiilor D394, societatea TBS SRL a declarat achiziții de la A T LABS SRL în perioada L 9-10 2015 (X lei baza impozabilă), însă această societate nu a confirmat livrările respective, în același timp, în luna mai 2015 societatea X SRL a declarat achiziții de la A T LABS SRL în sumă de X lei baza impozabilă, achiziții confirmate de societatea A T LABS SRL.

Deoarece conform calculului și precizărilor prezentate de către organele de control la pag. 60 din Raportul de inspecție fiscală, cheltuielile nedeductibile în relația cu SC TBS SRL sunt de X lei, iar în tabelul anexă 4 la RIF din însumarea valorilor pentru această societate rezultă cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei, organul de soluționare a solicitat explicații suplimentare de la echipa de control.

În completarea la referat transmisă cu adresa nr. 20206/26.10.2020, echipa de control precizează că suma de X lei aferentă contractului nr. 21/01.09.2014 pentru servicii IT, a fost inclusă în mod eronat la cheltuieli nedeductibile.

Date fiind cele mai sus expuse, prin prezenta decizie **se va admite contestația și se va anula decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de X lei (X lei x 16%) și la TVA în sumă de X lei.**

**a.4)** Contractul de prestări servicii de proiectare spații verzi nr. 23/01.10.2014, având ca obiect realizarea grafică de proiectare 2D sau 3D pentru suprafața care marchează intrarea în Complexul Rezidențial X, în vederea amenajării ei ulterioare. Conform clauzelor contractuale, „proiectul de specialitate include realizarea unui șablon grafic în funcție de configurația terenului, studiul geo-climatic și analiza de microclimat, bugetul alocat pentru amenajare și preferințele beneficiarului”. Termenul pentru realizarea obiectivului a fost stabilit la maxim 30 de

zile după momentul încasării plății contractului, iar valoarea lucrării de proiectare a fost de X lei fără TVA.

Potrivit clauzelor înscrise în contract, au fost stabilite următoarele etape ale proiectului:

- etapa 1 evaluarea situației din teren, realizarea măsurărilor, prelevarea mostrelor pedologice+studierea temei de proiectare și a documentelor primite;
- etapa 2 întocmirea primei variante de proiectare alături de șabloane demonstrative pentru material urban, material deridro-florieol;
- completarea proiectului în funcție de dispozițiile finale ale beneficiarului;
- susținerea cu personal de specialitate a documentației, realizarea unui buget pentru tema de proiectare întocmită, urmărirea respectării proiectului la momentul implementării.

De asemenea, în contract a fost stabilit faptul că lucrările de proiectare vor fi predate și recepționate pe bază de proces-verbal de predare primire, iar proiectul va fi editat în 2 exemplare ce se vor depune la sediul beneficiarului. Societatea verificată a prezentat procesul verbal de constatare din data de 30.11.2014 încheiat cu societatea TBS SRL din care rezultă că beneficiarul X SRL a primit documentația de proiectare în format scriptic și digital.

În baza contractului descris mai sus, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr. 632/31.10.2014, în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă, X lei TVA), cu specificația contravaloare servicii proiectare horticolă.

În nota explicativă dată de G RAMONA ANGELA inspectorilor antifraudă, aceasta a precizat că *„serviciile acestui contract au constat în proiectarea spațiului care urma să fie amenajat. Proiectarea peisagistică 2D, 3D și schița a fost predată mai departe beneficiarului, X Rezidențial”*.

În cauză, se reține că SC X SRL nu a prezentat organelor de control documentația de proiectare în format scriptic, menționată în Procesul-verbal de constatare încheiat în data de 30.11.2014 și nici Procesul-verbal de predare primire a documentației de proiectare către beneficiar, respectiv X Rezidențial. Au fost puse la dispoziția organelor de control câteva planșe cu „proponeri de amenajare peisagistică ansamblu rezidențial X - M1”, schițe și planuri, documente cu sigla societății GM SRL („copyright GM SRL”), în condițiile în care societatea X SRL era beneficiarul acestor proiecte.

Drept urmare, se reține că în mod legal organele de control au concluzionat că documente prezentate de către reprezentantul societății X SRL nu sunt în măsură să susțină realitatea serviciilor de proiectare horticolă facturate de TBS SRL, în baza contractului nr. 23/01.10.2014 și au respins la deducere cheltuielile în sumă de X lei și TVA aferentă în sumă de X lei.

**a.5)** Contractul de prestări servicii nr. 10/01.06.2015, având ca obiect furnizarea de informații de piață în vederea organizării de evenimente. Durata stabilită pentru execuția contractului a fost de 7 luni (perioada 01.06.2015 - 31.12.2015) iar prețul a fost stabilit pentru fiecare eveniment în parte în funcție de serviciile prestate.

Contribuabilul verificat a prezentat o Anexă la contract (fără număr, nedată), prin care prestatorul și beneficiarul au convenit să realizeze în data de 22.06.2015, în localitatea Râșnov, județul X un eveniment de prezentare a rezultatelor unui lot demonstrativ cu soiuri și hibridi de grâu ale companiilor SAATEN UNION, CAUSSADE SEMENCES GRUP și SYGENTA. În acest sens, printre obligațiile prestatorului a fost stabilită *„contactarea telefonică a 150 de fermieri și completarea modelului de formular tip feedback anexat (servicii de tip call center)”, „asigurarea unui nr. de cel puțin 10% de participanți la evenimentul organizat de X SRL în data de 22.06.2015 în localitatea Râșnov pe loturile experimentale înființate”, „realizarea unei grafici corespunzătoare de tip ppt. pentru materialul de prezentare tehnică”*.

Valoarea totală a serviciilor s-a stabilit prin Anexa la contract, la nivelul sumei de X lei (X lei baza impozabilă+ X lei TVA).

În baza acestui contract, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli deductibile în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei, cu specificația *„organizare eveniment și*

*reprezentare media, valoare netă 3.600 euro, curs 1 euro=4,42 lei”.*

Societatea X SRL a pus la dispoziția organelor de control o situație centralizatoare ce prezintă numele unor fermieri din județele Argeș, Dolj și Olt, cu răspunsurile acestora la 6 întrebări, însă nu au fost prezentate alte documente justificative, și anume: chestionarul efectiv aplicat acestui eșantion, baza de date privind fermierii avuți în vedere pentru a fi chestionați, situația definitivă a persoanelor care au participat la eveniment, documente tehnice pusă la dispoziția participanților etc.

Cu privire la serviciile prestate în baza contractului nr. 10/01.06.2015, administratorul societății X a menționat în nota explicativă dată inspectorilor antifraudă că „*TBS SRL a efectuat activitățile menționate în anexă și anume studiu piață și realizare de chestionar ptr. un grup mare de fermieri pe județele Dolj, Argeș, Mehedinți, Olt și participarea fermierilor la un eveniment cu loturi experimentale în Râșnov, X. Vom pune la dispoziție chestionarul folosit pentru studiul de piață*”.

Dar societatea verificată nu a prezentat chestionarul aplicat eșantionului de fermieri sau alte documente justificative referitoare la serviciile descrise în contractul 10/ 01.06.2015 și nu au fost precizate detalii cu privire la locația unde s-ar fi desfășurat evenimentul menționat în anexa la contract (documente privind deținerea/utilizarea spațiului în care s-a desfășurat evenimentul, eventuale cheltuieli ocazionale), lista persoanelor participante, fiind indicat generic, orașul Râșnov.

Drept urmare, se reține că în mod legal organele de control au concluzionat că documente prezentate de către reprezentantul societății X SRL nu sunt în măsură să susțină realitatea serviciilor de furnizare de informații de piață în vederea organizării de evenimente facturate de TBS SRL, în baza contractului nr. 10/01.06.2015, și au respins la deducere cheltuielile în sumă de X lei și TVA aferentă în sumă de X lei.

**a.6)** Contractul de prestări servicii nr. 19b/01.09.2014 având ca obiect prestarea de servicii de amenajări spații verzi, conform anexelor 1, 2, 3. Durata contractului a fost de 90 de zile de la data semnării 01.09.2014, prețul fiind stabilit la suma de X lei (X lei baza impozabilă, plus X lei TVA).

Conform art. 3.3 din contract, au fost stabilite următoarele: la data predării mărfii (n.n. în contract nu este specificat tipul mărfurilor), părțile vor încheia procese-verbale de predare-primire, iar finalizarea lucrării se va face pe bază de proces-verbal de recepție finală. De asemenea, potrivit art. 3.1 din contract rezultă că plata urma a fi efectuată la finalizarea lucrărilor descrise în anexa contractului, pe baza facturii finale și a procesului verbal de recepție finală.

În baza contractului anterior descris, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă 3 facturi în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă și X lei TVA) cu specificația „*contravaloare servicii conform Anexa 1, 2, 3*”. Deși au fost efectuate multiple solicitări de către echipa de control, societatea X SRL nu a prezentat alte documente referitoare la contractul nr. 19b/01.09.2014, respectiv nu au fost prezentate procesele-verbale de predare-primire a mărfurilor și nici procesul-verbal de recepție finală, menționate în conținutul contractului 19b/01.09.2014, nu au fost puse la dispoziția echipei de control anexele 1, 2, 3 în baza cărora au fost emise facturile de prestări servicii, furnizor TBS SRL.

Organele de control sesizează că în conformitate cu informațiile furnizate de aplicația Revisal, în perioada de derulare a acestui contract, societatea TBS SRL nu a dispus de forța de muncă necesară efectuării serviciilor de amenajare spații verzi, în anul 2014 având 9 persoane salariate, încadrate pe următoarele funcții: ingineri, manager, consultant în management, biolog, ecolog, expert arhitect, consultant informatic.

Organul de soluționare reține că în contestația formulată petenta nu face nicio referire la acest contract (precizând că a încheiat cu TBS SRL doar 6 contracte: 39/2013, 5/2013, 3/2014, 17/2015, 21/2014 și 10/2015) și nu prezintă nici un document din cele solicitate de organele de control și neprezentate cu prilejul inspecției fiscale. Astfel, deoarece societatea nu a prezentat,

nici la control și nici în susținerea contestației, documente care să probeze prestarea efectivă și necesitatea achiziției acestor servicii pentru obținerea de venituri impozabile de către X SRL, se reține că în mod legal organele de control au respins la deducere cheltuielile în sumă de X lei și TVA aferentă acestora, în sumă de X lei.

### **b) Achiziția de bunuri**

SC X SRL, în calitate de cumpărător, a încheiat cu TBS SRL, în calitate de vânzător, Contractul de vânzare-cumpărare nr. 17/23.10.2015, având ca obiect vânzarea-cumpărarea unui autoturism marca Volkswagen EOS, număr de înmatriculare B111X, serie sașiu WWVXZCV005553, la prețul de X.000 euro fără TVA.

În baza acestui contract, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr. 93/23.10.2015 în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă, în echivalent X euro la cursul 4,49 lei/euro și X lei TVA), reprezentând achiziția autoturismului descris în contract.

Societatea verificată a prezentat Contractul de vânzare-cumpărare pentru un vehicul folosit încheiat la data de 27.10.2015 între persoana fizică D DANIELA ANDREEA, în calitate de vânzător și societatea TBS SRL, în calitate de cumpărător, având ca obiect vânzarea-cumpărarea autovehiculului marca Volkswagen, tipul 1F/CFFBAE/EOS, serie de sașiu WWVZXV005553, la valoarea de X euro, echivalentul a X eurox 4,43 lei (curs la 27.10.2015)=X lei.

Potrivit informațiilor disponibile în bazele de date ANAF, autovehiculul a fost înmatriculat pe societatea X SRL în data de 10.12.2015.

Urmarea a solicitării de informații transmisă de inspectorii antifraudă, D DANIELA-ANDREEA a transmis în format electronic următoarele informații/ documente:

- ordin de plată ING BANK din data de 27.11.2015, emis de societatea TBS SRL, pentru suma de X lei, plată către D DANIELA- ANDREEA, conform contract vânzare cumpărare auto VW EOS;

- proces verbal de scoatere din evidență auto marca VW EOS serie sașiu WWVZZX005553, nr. 34531/29.10.2015.

De asemenea, persoana fizică D DANIELA-ANDREEA a afirmat că „nu am încasat cash nicio sumă...am vorbit cu un domn Sorin (n.n. nu a fost în măsură să precizeze numele exact al persoanei de contact din partea cumpărătorului)”.

Din documentele la dosar se reține că în momentul în care s-a efectuat transferul dreptului de proprietate a autoturismului către societatea X SRL (23.10.2015), din punct de vedere legal societatea TBS SRL nu avea acest drept (nu era proprietarul bunului în cauză), întrucât abia la data de 27.10.2015 a fost încheiat Contractul de vânzare cumpărare dintre TBS SRL și persoana fizică D DANIELA.

Potrivit informațiilor disponibile în aplicația Dispecer 3, în perioada 08.08.2011-27.08.2012 autovehiculul cu nr. de sașiu WWVX005553 s-a aflat în proprietatea societății PORSCHE LEASING ROMÂNIA IFN SA având ca utilizator societatea LT SRL, în perioada 27.08.2012-09.12.2015 a fost în proprietatea persoanei fizice D DANIELA ANDREEA, iar după data de 10.12.2015 a trecut direct în proprietatea societății X SRL.

Date fiind cele descrise anterior, se reține că în mod legal organele de control au concluzionat că SC TBS SRL a fost introdusă în mod artificial în circuitul de tranzacționare având ca furnizor inițial persoana fizică D DANIELA ANDREEA, în vederea creșterii de valoare, în mod artificial, cu consecința obținerii de avantaje fiscale pentru X SRL (cheltuieli majorate cu X lei și TVA deductibilă fiscal) și financiare pentru persoanele fizice/juridice implicate în circuitul financiar creat.

Față de baza impozabilă în sumă de X lei facturată de SC TBS SRL, la calculul impozitului pe profit suplimentar s-a acordat drept de deducere pentru suma cu care a fost achiziționat vehiculul de la persoana fizică D DANIELA ANDREEA, respectiv suma de X lei,

pentru diferența de X lei lei fiind stabilit un **impozit datorat de X lei** și fiind respinsă la deducere **TVA în sumă de X lei**.

Cu privire la societatea TBS SRL, din documentele la dosar se rețin următoarele:

- obiectul principal de activitate declarat este CAEN 4120 „*Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale*”, iar capitalul social subscris este de 200 lei;
- asociat unic și administrator al societății a fost P MARIAN, data numirii în funcție fiind 02.10.2012. În nota explicativă dată în fața inspectorilor antifraudă, P MARIAN a că „*am fost asociat unic și administrator în perioada 2012-2016 după care societatea a intrat în insolvență către Ș NICOLAE CII*” „*nu m-am ocupat de activitatea societății, am deschis societatea pentru a ajuta pe cineva, Ș SORIN, fiul lui Ș NICOLAE. Ș SORIN este persoana care s-a ocupat de activitatea TBS SRL*”;
- conform informațiilor disponibile în aplicația InfoPC, din data de 15.06.2016 societatea se află în procedură de faliment, ulterior demarării controlului la societatea GM SRL (societate afiliată cu SC X SRL) în data de 18.05.2016. CII Ș Nicolae (reprezentată de Ș Nicolae, tatăl lui Ș Sorin) deține calitatea de lichidator judiciar din data de 01.07.2016. Începând cu data de 27.04.2017 societatea a fost radiată în baza art. 174 din legea 85/2014, fiind închisă procedura insolvenței;
- dl Sorin Ș, care a deținut și calitatea de manager general din data de 17.01.2013, s-a sustras de la efectuarea de verificări;
- din analiza extraselor de cont bancar, persoanele împuternicite pe conturile societății au fost P MARIAN și Ș SORIN, iar din analiza fluxului financiar a rezultat că majoritatea sumelor încasate de către societatea TBS SRL, au fost ridicate/retrase în numerar de la ghișeuul băncii sau prin intermediul ATM-urilor, astfel destinația sumelor de bani nefiind cunoscută.
- cu privire la salariații societății TBS SRL s-au constatat următoarele: P PETRIȘOR (CNP)– a fost agent de vânzări la societatea CMG SRL în perioada 20.10.2010-01.02.2013, îngrijitor spații verzi la WV SRL în perioadele 09.05.2013-09.07.2013 și 06.09.2013-21.12.2013, agent de vânzări la MSF SRL în perioada 01.02.2013-prezent, administrator rețea la TBS SRL în perioada 25.06.2014-31.12.2014;
- achizițiile declarate de TBS SRL în perioada 2013-2015 nu sunt confirmate de parteneri în proporție de 98%, (societatea a declarat în anul 2014 achiziții în sumă de X lei, din care achizițiile neconfirmate de parteneri au fost în valoare de X lei, iar în anul 2015 a declarat achiziții în valoare de X lei, din care achizițiile neconfirmate au fost în sumă de X lei);
- în perioada 2013-2015 a declarat prin decont TVA colectată în valoare de X lei și TVA deductibilă în valoare de X lei, suma plătită în contul TVA fiind în sumă de X lei;
- deși în anul 2012 societatea nu realizează venituri, în anul 2013 cifra de afaceri atinge nivelul de X lei, iar în anul 2014 de X lei, profitabilitatea societății în această perioadă fiind totuși redusă, respectiv X lei pierdere 2012, X lei profit 2013, X lei profit 2014;
- o parte din furnizorii societății TBS SRL nu au recunoscut tranzacțiile declarate de societatea TBS SRL în declarația D394.

Date fiind cele mai sus expuse, în relația cu TBS SRL prin prezenta decizie **se va admite contestația și se va anula decizia de impunere pentru impozitul pe profit în sumă de X LEI (X+X lei) și pentru TVA în sumă de X lei, și se va respinge ca neîntemeiată contestație pentru impozitul pe profit în sumă de X lei [(X+ X+ X+ X+ X+ X)x16%] și pentru TVA în sumă de X lei.**

**E) Referitor la bunurile/serviciile înregistrate în evidențele financiar contabile în baza unor facturi având la furnizor datele SC WV SRL CUIX (fosta LM OFFICE SRL până la 14.09.2014)**

Organele de control precizează că în perioada 04.03.2013-30.04.2014 SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă achiziții de bunuri și servicii (transport, închiriere depozit, servicii montaj, amenajare) în valoare totală de **X lei, cu TVA X lei**, în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele **SC LM OFFICE SRL**, devenită **SC WV SRL**, după cum urmează:

#### **a) Serviciile de închiriere depozit**

Conform documentelor la dosar, între societatea WV SRL, reprezentată prin administrator GABRIEL F, în calitate de depozitar și societatea X SRL, reprezentată prin Ramona G, în calitate de deponent a fost încheiat contractul nr. 37/03.06.2013 al cărui obiect îl constituie închirierea unui spațiu de depozitare de **50 mp** deponentului, pentru a-l utiliza spre păstrarea mărfurilor constând în semințe pentru gazon, îngrășăminte, pesticide, produse sanitare pentru sisteme de irigații, predarea-primirea bunurilor urmând a se face pe bază de proces-verbal, semnat de ambele părți.

În contract se precizează că spațiul a fost subcontractat de societatea WV SRL (fosta LM Office SRL), cu acordul proprietarului, respectiv societatea C 97 SA, dar nu au fost înscrise date de identificare cu privire la spațiul închiriat de societatea WV SRL către X SRL în ceea ce privește numărul Cărții Funciare în care este înscris imobilul respectiv, numărul CAD sau numărul TOPO.

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

Societatea verificată a prezentat două procese verbale de predare-primire încheiate între părți la intrarea, respectiv ieșirea din spațiul închiriat, din data de 03.06.2013 și 31.12.2013, în care sunt înscrise mărfuri, dar nu a prezentat niciun document din care să reiasă că a utilizat efectiv acest spațiu și că a ținut evidențe separate pentru această gestiune, documente care să probeze intrări și ieșiri de mărfuri.

În baza contractului de mai sus, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă 5 facturi de achiziție servicii de închiriere depozit și logistică în valoare totală de X LEI (X lei baza impozabilă și X lei TVA).

Din analiza datelor înscrise în declarațiile informative D394 privind achizițiile/ livrările de bunuri/servicii pe teritoriul național, în anul 2013 societatea LM OFFICE SRL, a declarat achiziții de la societatea C 97 SA în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă și X TVA), dar societatea C 97 SA a declarat livrări către LM OFFICE SRL în sumă totală de X lei (X lei baza impozabilă și X lei TVA), rezultând o diferență de X lei reprezentând achiziții declarate în plus de LM OFFICE SRL, față de livrările declarate de societatea C 97 SA.

Inspectorii antifraudă au solicitat informații de la C 97 SA cu privire la tranzacțiile cu LM OFFICE SRL și consemnează în procesul verbal că „În urma răspunsului la adresa de solicitare nr. AFSB 5805/08.05.2017 reprezentanții societății C 97 SA au transmis documente justificative și informații din care rezultă următoarele:

- referitor la societatea WV SRL, societatea C 97 SA a fost contactată de FG, care, prezentându-se la sediul societății C 97 SA, a solicitat închirierea unei hale de depozitare în suprafață de **50 mp**, necesară demarării activității societății WV SRL fiind încheiat astfel contractul de închiriere nr. 567/01.04.2013 având ca obiect: A- spațiu de depozitare- în suprafață de 50 mp amplasat în clădirea identificată cadastral ca fiind C6;
- din analiza contractului nr. 567/01.04.2013 a rezultat că societatea WV SRL nu avea drept de subînchiriere a spațiului închiriat de la societatea C 97 SA, conform clauzei contractuale stipulate la art. 6 Interdicția subînchirierii sau a cesiunii;
- chiria lunară a fost stabilită la prețul de 1 euro/mp/lună;
- în 15.04.2013, WV SRL a solicitat extinderea contractului de închiriere prin suplimentarea cu o suprafață de 500 mp de platforma betonată înțărucuită, în vederea depozitării în aer liber. Astfel, a fost încheiat actul adițional FN/15.04.2013 la contractul nr. 567/ 01.04.2013;
- în data de 16.06.2013, FG a solicitat rezilierea actului adițional menționat, întrucât negocierile



pentru respectivul proiect au eșuat și în consecință a fost încheiat actul adițional din 16.04.2013, prin care a fost reziliată suplimentarea contractată în data de 15.04.2013, rămânând în vigoare și în folosința societății WV SRL (...) hala de depozitare în suprafață de 50 mp”.

Organul de soluționare reține că WV SRL a subînchiriat același spațiu luat în chirie de la societatea C 97 SA, și societății afiliate petentei, respectiv cu SC GM SRL (fiind încheiat contractul nr. 38/03.06.2013), dar pentru o suprafață de 100 mp, PENTRU CARE A FACTURAT CHIRIE ÎN SUMĂ DE X lei (cu TVA în sumă de X lei). Astfel, deși WV SRL a luat în chirie 50 mp, conform contractelor aceasta ar fi subînchiriat societăților afiliate SC X SRL și SC GM SRL în total 150 mp, situație care nu numai că nu este posibilă dar care nu putea să nu fie cunoscută de petenta SC X SRL, spațiul pus la dispoziția celor două societăți afiliate, reprezentate de aceeași persoană, fiind mult inferior suprafeței pentru care WV SRL avea drept de folosință.

Având în vedere cele prezentate mai sus, din care rezultă că ar fi subînchiriat către cele două societăți afiliate 150 mp depozit, suprafața de doar 50 mp luată în chirie de la C 97 SA și clauza stipulată la art. 6 din contractul de închiriere nr. 567/01.04.2013 conform căreia WV SRL nu avea drept de subînchiriere a spațiului închiriat de la societatea C 97 SA, se reține că în perioada 03.06.2013– 31.12.2013 SC WV SRL nu a deținut spațiul de depozitare în suprafață de 50 mp dat în chirie societății X SRL prin contractul nr. 37/03.06.2013, astfel că nu se justifică deducerea cheltuielilor cu chiria în sumă de X lei și a TVA în sumă de X lei.

Petenta precizează că relațiile economice ale Societății LM OFFICE SRL și activitățile desfășurate de FG NU îi sunt opozabile, dar nu a prezentat niciun document care să permită identificarea și măsurarea spațiului pe care susține că l-a închiriat de la WV SRL în condițiile în care, așa cum am arătat, conform declarațiilor reprezentantului SC C 97 SA, WV SRL nu putea subînchiria spațiul și avea drept de utilizare a unui spațiu de doar 50 de mp în incinta clădirii deținută de C 97 SA, dar a încheiat contracte de subînchiriere în favoarea petentei și a societății afiliate ei, pentru 150 mp.

De altfel, din analiza informațiilor existente în baza de date ANAF, s-a constatat că nici societatea X SRL și nici SC WV SRL nu figurează cu punct de lucru înregistrat la vreo adresă din incinta C 97 SA, iar petenta nu a prezentat niciun document din care să reiasă că a utilizat efectiv acest spațiu și că a ținut evidențe separate pentru această gestiune, sau documente care să probeze intrări și ieșiri de mărfuri în acest spațiu de depozitare.

Conform clauzelor prevăzute la cap. VI „Drepturi și obligații”, punctul 6.1, lit. e) din contractul de închiriere Depozitarul (WV SRL) are obligația „să asigure existența unui gestionar care să predea pe bază de proces verbal, marfa din depozit” astfel că și dacă, așa cum susține petenta, „marfa a circulat însoțită de factură, motiv pentru care nu erau necesare întocmirea avizelor de însoțire a mărfii”, aceasta trebuia să prezinte la control procesele verbale de predare a mărfii întocmite la intrarea/ieșirea din gestiune așa cum era prevăzut în contract.

## **b) Serviciile de transport/logistică**

Societatea a prezentat trei contracte încheiate în perioada 01.04.2013-01.04.2014 cu SC WV SRL în calitate de transportator, având ca obiect servicii de transport/logistică:

**b.1)** Contractul nr. 34/01.04.2013 care a avut ca obiect prestarea de servicii de transport marfă și a fost încheiat pe o perioadă de 90 zile (de la 01.04.2013). Prețul pe cursă (transport) a fost negociat la valoarea de X lei (X lei baza impozabilă+ X lei TVA), valoarea totală a contractului fiind de X lei (X lei baza impozabilă, X lei TVA), reprezentând un număr de 12 transporturi pe ruta Măgurele (Ilfov)-Focșani (Vrancea).

În baza acestui contract, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă factura nr. 219/31.05.2013, în valoare totală de X LEI cu specificația „servicii de logistică cf. contract”.

Factura nu conține date privind expediția bunurilor (numele și prenumele delegatului, seria și numărul actului de identitate a delegatului, mijlocul de transport, numărul de înmatriculare al mijlocului de transport, semnături, data, ora), și nu este semnată și ștampilată de primire. De asemenea, X SRL nu a prezentat organului de control comenzi de transport, avize de însoțire, procese verbale de predare-primire marfă, din care să reiasă datele la care au

fost efectuate cursele, beneficiarul bunurilor transportate.

Societatea a prezentat echipei de control factura seria GMS nr. 281/08.05.2013, X SRL furnizor, AIE 95 SRL reprezentând vânzarea unui număr de 1.200 bucăți de plante ornamentale și un Aviz de însoțire a mărfii pentru întreaga cantitate facturată, dar documentele prezentate nu conțin date care să probeze că transportul a fost efectuat de WV SRL. De altfel, în speță ar fi vorba despre un număr de 12 curse pe ruta Măgurele (Ilfov)-Focșani (Vrancea), iar societatea a prezentat pentru justificarea acestora o factură, fiind singura factură întocmită pentru AIE 95 SRL după data semnării contractului de transport și până la data facturării (31.05.2013) și un Aviz conform căruia plantele facturate au fost expediate într-o singură tranșă.

Se reține deci, că deși conform dispozițiilor legale, era obligația sa să probeze prestarea efectivă a serviciilor și că acestea au fost în beneficiul activității impozabile desfășurate de X SRL, petenta nu a prezentat pentru aceste curse documente (CMR, avize de expediție, procese verble de predare-primire, facturi), din care să rezulte că WV SRL a efectuat cele 12 curse pe ruta Măgurele (Ilfov)-Focșani (Vrancea), cu ce mijloc de transport, delegatul și în ce scop ar fi fost efectuate deplasările.

**b.2)** Contractul de prestări servicii de logistică nr. 62/16.12.2013 care a avut ca obiect prestarea de servicii de logistică aferente aprovizionării cu plante de către transportator, WV SRL, în beneficiul clientului X SRL, **la cererea și în locațiile indicate de acesta.** Durata contractului a fost stabilită la 90 de zile calendaristice începând cu data contractului (16.12.2013), iar valoarea totală a serviciilor a fost de X lei (X lei baza impozabilă, X lei TVA).

În baza acestui contract, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă factura nr. 340/27.12.2013 în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă și X lei TVA), cu specificația „servicii de logistică și aprovizionare”. Factura nu conține date privind expediția (date identificare delegat, mijlocul de transport, semnătura de primire). Conform explicațiilor date de administratorul societății X SRL referitor la aceste prestări de servicii înregistrate în evidența contabilă „LM OFFICE SRL a efectuat un transport de plante de la SC EG SRL și CG. Mai multe informații nu dețin”. Se reține însă că societatea verificată nu a prezentat documente care să probeze cele susținute, cu toate că acestea au fost solicitate.

**b.3)** Contractul de prestări servicii nr. 7/01.04.2014 care a avut ca obiect prestarea de servicii de transport rulou gazon, de către transportator, WV SRL, în beneficiul clientului X SRL, **la cererea acestuia.** Durata contractului a fost stabilită la 90 de zile calendaristice începând cu data semnării contractului (01.04.2014), iar valoarea serviciilor a fost de X euro fără TVA, reprezentând contravaloarea a „5 drumuri pe care transportatorul a convenit cu beneficiarul să le efectueze”.

În baza acestui contract, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă factura nr. 398/30.04.2014, în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă și X lei TVA), cu specificația „servicii de transport rulou gazon”.

Conform explicațiilor date de administratorul societății X SRL referitor la aceste prestări de servicii înregistrate în evidența contabilă „LM OFFICE SRL a transportat rulouri de gazon din Greaca de Giurgiu către SC GI SRL. Ruloul a fost transportat direct către beneficiarul final, GI Alte detalii cu privire la transport nu cunosc”. Societatea a prezentat echipei de control factura seria GMS nr. 354/30.04.2014 reprezentând vânzarea a 3.000 mp rulou gazon și diverse accesorii în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă+ X lei TVA), beneficiar GI SRL (CUIX), fără alte documente justificative, care să probeze că transportul a fost efectuat de WV SRL.

De altfel, în speță ar fi vorba despre un număr de 5 curse, iar societatea a prezentat pentru justificarea acestora o singură factură, iar în condițiile în care marfa ar fi fost livrată în mai multe tranșe, societatea avea obligația să întocmească Aviz de însoțire pentru fiecare transport, dar aceasta nu a prezentat pentru aceste curse documente (CMR, avize de expediție, procese verble de predare-primire, facturi), din care să rezulte că WV SRL a efectuat 5 curse pe ce rută, cu ce mijloc de transport, delegatul și în ce scop ar fi fost efectuate deplasările.

Cu privire la WV SRL organele de control sesizează că nu avea capacitatea materială și

umană să efectueze aceste transporturi, respectiv:

- potrivit raportului Revisal, în intervalul aprilie 2013 - aprilie 2014, societatea WV SRL a avut un număr de 22 de angajați cu contract de muncă (cu durată de 2-3 luni de zile): 1 director economic Ș NICOLAE, 2 consilieri ingineri horticoli, 2 experți ingineri horticoli și 17 îngrijitori spații verzi;

- din informațiile disponibile în aplicația Dispecer 3, rezultă că societatea WV SRL a deținut în proprietate doar autoturisme, care nu permiteau transportul de plante ornamentale, rulouri gazon;

- în perioada 2013-2014 achizițiile declarate de WV SRL ce au făcut obiectul livrărilor ulterioare figurează neconfirmate de parteneri în proporție de 95%.

Având în vedere că documentele prezentate, precum și faptul că explicațiile date de reprezentantul societății verificate nu au fost în măsură să susțină realitatea serviciilor de transport descrise mai sus, organele de control au concluzionat că acestea nu au fost prestate de WV SRL, în fapt fiind creat un circuit scriptic cu scopul obținerii de avantaje fiscale constând în cheltuieli și TVA deductibile pentru societatea X SRL, cu consecința diminuării taxelor și impozitelor datorate de aceasta bugetului statului.

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

Ordonanța Guvernului nr. 27/ 2011 privind transporturile rutiere

**„art. 76**

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

*1. transportul rutier contra cost de mărfuri;*

**art. 77**

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

Decretul nr. X/1972 Convenția CMR

**„art. 4**

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

**art. 5**

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

Petenta susține că serviciile au fost prestate, marfa fiind livrată conform înțelegerii părților și precizează că dovada acestor aspecte rezultă și din înscrisurile care atestă intrarea mărfii în gestiunea SC X SRL și înstrăinarea acesteia către clienții pentru care s-a achiziționat transportul. Dar această susținere nu poate fi reținută de către organul de soluționare în

condițiile în care societatea nu a prezentat niciun document care să facă legătura între mărfurile livrate și WV SRL, respectiv nu a probat că acele bunuri au fost transportate efectiv de către această societate.

Respingerea dreptului de deducere are la bază constatările inspectorilor fiscali că societatea contestatoare nu a dovedit că serviciile înscrise în facturile emise de SC WV SRL au fost achiziționate în mod real, au proveniența legală și că sunt destinate realizării de venituri impozabile, chiar dacă au fost întocmite facturi iar contravaloarea lor a fost achitată către furnizor, astfel încât se constată că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute de art. 21, respectiv la art. 145 și 146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

### **c) Achizițiile de mărfuri**

**c.1)** Societatea a prezentat Contractul de furnizare cu plata la termen nr. 5/26.02.2013, încheiat între SC WV SRL, în calitate de vânzător și SC X SRL, în calitate de cumpărător, având ca obiect vânzarea mărfurilor menționate în Anexa nr. 1 (plante ornamentale), în cantitățile convenite și având specificația acceptată de cumpărător, conform documentelor însoțitoare. Contractul a fost încheiat pentru o perioadă de 12 luni, iar conform Anexei 1, valoarea totală a fost de X lei (X lei bază impozabilă, X lei TVA).

Prin Actul adițional nr. 1/02.04.2013 a fost suplimentat contractul inițial cu produsele menționate în tabelul 1, respectiv 21.070 bucăți de diverse plante ornamentale în valoare de x lei (bază impozabilă).

Conform clauzelor contractuale:

- în momentul comenzii, furnizorul va emite o factură de avans de 20%;
- livrarea se va efectua pe bază de factură și aviz de însoțire a mărfii cu specificația mărfurilor și certificatul de calitate;
- cheltuielile aferente transportului au intrat în sarcina vânzătorului;
- în momentul recepției cantitative și calitative a mărfurilor vânzătorul va transmite cumpărătorului toate informațiile/documentația necesară, făcându-se mențiune specială despre acestea în documentele de livrare (proces-verbal de recepție, aviz de expediție);
- pentru fiecare produs livrat se va pune la dispoziție un document care să certifice calitatea produsului la momentul livrării, copie după certificatul de calitate din partea producătorului;
- procedura de acordare a garanției trebuie aprobată de cumpărător în baza sesizării scrise a cumpărătorului și a referatului întocmit de către un reprezentant al vânzătorului.

În baza contractului nr. 5/26.02.2013, în perioada 08.03.2013-25.05.2013 X SRL a înregistrat în evidența contabilă un număr de 8 facturi în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă și X lei TVA) cu specificația achiziției de plante ornamentale înscrise în notele de comandă și anexele la contractul precizat. Se reține că reprezentantul societății verificate nu a prezentat avize de însoțire a mărfii conform informațiilor înscrise la art. 2.2 din contract.

### **Din analiza documentelor puse la dispoziția echipei de control se desprind următoarele:**

➤ Pentru achizițiile înregistrate în baza facturilor nr. 104/08.03.2013, în valoare de X lei (X lei baza impozabilă, taxare inversă, „pin negru”), nr. 105/11.03.2013, în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă, X lei TVA), nr. 107/11.03.2013, în valoare totală de -X lei (- X lei baza impozabilă, -X lei TVA) și nr. 108/11.03.2013, în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă, taxare inversă), societatea verificată a prezentat nota de comandă emisă în 27.02.2013 către societatea WV SRL pentru furnizarea de plante ornamentale prezentate în Anexa nr. 1 la contract, procesul-verbal de recepție și certificatul de calitate, conformitate și garanție a plantelor ornamentale din data de 08.03.2013, din analiza cărora au rezultat următoarele:

- în nota de comandă a fost stabilit locul livrării mărfurilor și anume Str. Stadionului, nr. 1 (parcare hotel Amadeus) Focșani, jud Vrancea;
- certificatul de calitate, conformitate și garanție a fost emis de WV SRL, contrar

prevederilor contractuale prin care era prevăzut faptul că „*pentru fiecare produs livrat se va pune la dispoziție un document care să certifice calitatea produsului la momentul livrării, copie după certificatul de calitate din partea producătorului*”;

- facturile nu conțin date privind expediția plantelor ornamentale (informații de identificare a delegatului, mijlocul de transport, semnături, data, ora), și nici ștampila de primire din partea societății X SRL.

În susținerea contestației petenta prezintă un Raport de expertiză întocmit în 21.08.2013 ca urmare a litigiului cu AIE SRL care ar fi efectuat în Focșani mai multe lucrări de amenajare pentru care a achiziționat material dendrologic de la X SRL, pe care mai apoi nu le-a achitat furnizorului.

➤ Pentru facturile nr. 121/19.04.2013, în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă, X lei TVA), nr. 153/29.04.2013, în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă, X lei TVA), cu specificația contravaloare transport marfă din localitatea Meta (Ungaria) în localitatea Slatina (România) conform anexei 3 la contract, stornată prin factura nr. 192/15.05.2013 (- X lei), societatea verificată a prezentat Actul adițional nr. 1/02.04.2013 prin care a fost suplimentat contractul nr. 5/26.02.2013 cu plante ornamentale în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă, X lei TVA) și nota de comandă din 17.04.2013 emisă către WV SRL pentru furnizarea plantelor ornamentale prezentate în actul adițional nr. 1/02.04.2013. Din analiza documentelor prezentate s-au constatat următoarele:

- în nota de comandă a fost stabilit locul livrării mărfurilor ca fiind str. Tunari, nr. 1, Slatina. jud. Olt. Nota de comandă poartă ștampila societății afiliate GM SRL și nu este semnată;

- certificatul de calitate, conformitate și garanție a fost emis de WV SRL, contrar prevederilor contractuale prin care era prevăzut faptul că „*pentru fiecare produs livrat se va pune la dispoziție un document care să certifice calitatea produsului la momentul livrării, copie după certificatul de calitate din partea producătorului*”;

- facturile nu conțin date privind expediția plantelor ornamentale (informații de identificare a delegatului, mijlocul de transport, semnături, data, ora), și nici ștampila de primire din partea societății X SRL;

- Anexa nr. 3 la contract la care se face referire în facturile nr. 153/29.04.2013 și nr. 192/15.05.2013 nu a fost prezentată;

- În procesele verbale de predare-primire a plantelor ornamentale menționate în actul adițional nr. 1/02.04.2013 nu sunt înscrise date privind expediția bunurilor (delegat, mijloc de transport, data, locul recepției), nefiind semnate/ștampilate de primire, în conformitate cu prevederile contractuale;

- cu privire la factura nr. 153/29.04.2013 având ca obiect transport plante ornamentale, stornată prin factura nr. 192/15.05.2013, administratorul societății X SRL a declarat în nota explicativă următoarele: „*Nu am fost de acord cu ea. Negocierea transporturilor de plante a fost deja făcută odată cu livrarea plantelor. Costul/prețul unitar ptr. plantele livrate trebuia deja să includă serviciul de transport către beneficiarii finali. S-a hotărât ca factura să se storneze, deoarece firma deja o înregistrase. Transportul a căzut în sarcina companiei LM OFFICE*”.

Referitor la achizițiile de plante ornamentale menționate în actul adițional nr. 1/02.04.2013, societatea verificată a prezentat procese verbale de predare-primire, încheiate cu SC NP 97 SRL CUI X, din București, în perioada 20.04-09.05.2013, în care nu sunt înscrise date privind delegatul cumpărătorului NP SRL, expediția bunurilor (mijloc de transport, locul recepției), delegatul din partea SC X SRL este P Marius.

➤ Pentru factura nr. 158/25.05.2013, în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă, X lei TVA) având ca obiect contravaloare 1.000 mp rolă gazon:

- marfa înscrisă în factură nu face obiectul contractului nr. 5/26.02.2013;
- factura menționată nu conține date privind expediția bunurilor (numele și prenumele

delegatului, seria și numărul actului de identitate a delegatului, mijlocul de transport, numărul de înmatriculare al mijlocului de transport, semnături, data, ora), și nici semnătura și ștampila care să confirme primirea;

- contribuabilul verificat nu a prezentat organului de control documente care să susțină această achiziție: comenzi de transport, avize de însoțire a mărfii, procese-verbale de predare-primire;

- administratorul societății X SRL, a declarat în nota explicativă dată inspectorilor antifraudă că pentru factura nr. 158/25.05.2013 „*nu există act adițional, s-a omis. Cu privire la transportul efectuat nu am informații, însă putem pune la dispoziție documentele din gestiunea X SRL și recepțiile încheiate cu beneficiarul final: G Fact. (120 mp), MS P (250 mp), R Prod (110 mp + sedum 30 mp), T Gardening (70 mp), GI (420 mp)*”.

Reprezentantul petentei afirmă că societatea LM OFFICE SRL deține documente de proveniență a mărfii, aceasta fiind achiziționată din Ungaria și anexează copii după facturi emise de H Kft Ungaria către LM OFFICE SRL în perioada 26.04-31.07.2013 și documente de transport pentru diferite cantități de plante cu descărcare în Slatina, str. Tunari.

Pentru justificarea achizițiilor descrise mai sus, X SRL a mai prezentat și următoarele documente:

- contractul de transport nr. AB-10175 din data de 29.04.2013, încheiat între societatea LM OFFICE SRL și societatea L SRL, având ca obiect transportul de plante ornamentale în greutate de 17 tone, pe ruta H (Meta-Budapesta, Ungaria)- Slatina, str. Tunari, nr. 1-17, jud. Olt;

- factura seria LGT nr. 10120/29.04.2013, având pe L SRL ca și furnizor și pe LM OFFICE SRL ca și cumpărător, constând în transport intracomunitar de marfă pe ruta Budapesta, Ungaria- Slatina, România;

- 6 facturi emise în perioada 25.04.2013- 03.07.2013 având ca furnizor H Kft, client LM OFFICE SRL și documentele CMR aferente (locul livrării Slatina și București);

- 2 declarații ale reprezentantului LM OFFICE SRL, FG, referitoare la faptul că transportul de marfă s-a efectuat, bunurile fiind livrate în Slatina în datele de 08.05.2013, respectiv 11.05.2013 trimise către societatea H.

Din analiza raportului VIES generat în data 08.03.2017 referitor la livrările intracomunitare declarate de către toți contribuabilii din toate statele membre către societatea WV SRL a rezultat că:

- în intervalul L02-05 2013 operatorul LK WI declară prestări intracomunitare de servicii în sumă de X lei;

- în perioadele L04, L05, L07 operatorul H declară livrări intracomunitare de bunuri în sumă de X lei.

Dar faptul că societatea verificată a putut procura aceste documente ulterior relațiilor contractuale, deși inspectorii antifraudă nu au putut intra în posesia lor, demonstrează că între reprezentanții celor două societăți există mai mult decât simple relații de afaceri, fapt care a permis crearea circuitelor analizate în cauză și sustragerea de la plata impozitelor datorate bugetului de stat prin majorarea nejustificată a valorii bunurilor și prin întocmirea de facturi pentru servicii care nu au fost în fapt prestate.

Din analiza tuturor documentelor prezentate, organele de control au constatat că:

- în relația cu acest furnizor nu au fost emise facturile de avans de 20% din valoarea mărfurilor, odată cu primirea comenzii, așa cum era prevăzut în contractul încheiat între X SRL și WV SRL, iar contribuabilul verificat nu a prezentat avize de însoțire a mărfurilor, așa cum era prevăzut în contract;

- facturile înregistrate de X SRL în evidența financiar-contabilă au fost emise în perioada 08.03.2013-19.04.2013, înainte ca societatea H (producător) să emită facturile de livrare și să livreze bunurile către societatea WV SRL, respectiv 25.04.2013 și 03.07.2013;

- procesele verbale de recepție încheiate între societățile X SRL și WV SRL nu conțin informații cu privire la locul recepției mărfurilor și data;

- certificatele de calitate, conformitate și garanție au fost „emise” de WV SRL, în contradicție cu obligațiile asumate prin contract, în care se prevede că *„pentru fiecare produs livrat se va pune la dispoziție un document care să certifice calitatea produsului la momentul livrării, copie după certificatul de calitate din partea producătorului”*;

- procedura de acordare a garanției trebuia aprobată de cumpărător în baza sesizării scrise a cumpărătorului și a referatului întocmit de către un reprezentant al vânzătorului, dar aceste documente nu au fost prezentate echipei de control;

- majoritatea sumelor de bani încasate prin virament bancar de societatea WV SRL, au fost ridicate în numerar de către FG cu mențiunea „plăți diverse” sau transferate în conturi aparținând societăților LT SRL, TBS SRL și UI SRL, societăți în cadrul cărora Ș SORIN a fost persoana împuternicită pe conturi;

- Ș NICOLAE, fost director economic al societății WV SRL, prin CII Ș NICOLAE în calitate de administrator judiciar, deține documente și informații referitoare la activitatea societății dar s-a sustras în mod sistematic de la control, iar fostul administrator, FG, nu a dat curs invitațiilor transmise de inspectorii antifraudă;

- urmare a solicitărilor de documente transmise de inspectorii DRAF București către o parte dintre furnizorii societății WV SRL, a rezultat că aceste societăți nu au efectuat tranzacții economice cu societatea WV SRL (cu toate că societatea WV SRL a declarat achiziții de la aceștia în sumă de X lei);

și au concluzionat că achizițiile de plante ornamentale descrise mai sus, având ca furnizor societatea WV nu au fost livrate de această societate, fiind creat un circuit scriptic cu scopul obținerii de avantaje fiscale constând în cheltuieli și TVA deductibile pentru societatea X SRL, cu consecința diminuării taxelor și impozitelor datorate de aceasta bugetului statului.

**c.2)** Societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr. 321/02.12.2013, având ca obiect 90 mc de pământ vegetal în valoare totală de X LEI (X lei baza impozabilă, X LEI TVA).

Factura menționată mai sus nu conține date privind expediția bunurilor (numele și prenumele delegatului, seria și numărul actului de identitate al delegatului, mijlocul de transport, numărul de înmatriculare al mijlocului de transport, semnături, data, ora), și nici semnătura și ștampila pentru confirmarea primirii. Contribuabilul verificat nu a prezentat organului de control comanda pentru achiziția de marfă/transport, avize de însoțire, procese-verbale de predare-primire sau alte documente justificative care să susțină această achiziție de marfă.

Cu privire la această achiziție, administratorul societății verificate a menționat în nota explicativă furnizată inspectorilor antifraudă că *„nu există contract pentru această factură însă putem pune la dispoziție evidența contabilă. Pământul a fost dat în consum pentru proiectul Romatsa”*.

Cu privire la Bonul de consum nr. 26/11.12.2013 prezentat de societate, se reține că acest document nu constituie o dovadă a faptului că marfa a avut ca proveniență societatea WV SRL, astfel că, în situația dată, organele de control nu au putut aprecia dacă marfa înscrisă în factura nr. 321/02.12.2013 a fost efectiv livrată de societatea WV SRL.

#### **d) Serviciile de montaj rulou/lucrări de îndreptare a pământului vegetal în vederea gazonării/amenajare spații verzi**

Societatea a prezentat trei contracte de prestări servicii încheiate în perioada 01.04.2013 -03.06.2014 cu WV SRL în calitate de prestator:

**d.1)** Contractul de prestări servicii nr. 35/01.04.2013 care a avut ca obiect prestarea de servicii constând în lucrări de montaj rulou gazon, prețul unitar pentru montaj rulou fiind stabilit la valoarea de 9 lei/mp fără TVA. Termenul de valabilitate al contractului a fost de un an de zile (01.04.2013-31.03.2014), în contractul descris fiind stipulate următoarele: *„pentru serviciile prestate de executant, beneficiarul va achita pe baza facturilor emise de executant și acceptate de beneficiar contravaloarea lucrărilor executate, conform situațiilor de lucrări în termen de 15*

zile”.

În baza acestui contract, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr. 209/30.05.2013, în valoare totală de X lei (baza impozabilă X lei și X lei TVA), cu specificația „lucrări de montaj rulou gazon în loc. Buftea”.

A fost prezentat Procesul-verbal nr. 1/30.05.2013, prin care sunt recepționate lucrările de montaj gazon în suprafață de 2.334 mp, pe raza localității Buftea, fiind înscrisă mențiunea că valoarea lucrărilor prestate a fost dată de suprafața recepționată conform situației de lucrări. În procesul verbal de recepție nu au fost menționate locațiile exacte unde s-au executat lucrările de montaj gazon, iar societatea nu a prezentat Situațiile de lucrări precizate în procesul verbal de recepție a lucrărilor și în contract. Cu privire la acest aspect, administratorul societății X SRL, a declarat în nota explicativă dată inspectorilor antifraudă că „nu s-au făcut devize, deoarece operațiunile au fost foarte simple și anume montaj rulou gazon. LM OFFICE SRL a efectuat lucrări de montaj rulou la cererea companiei X SRL, în baza contractului cu GP SERV SA” (n.n. în contradicție cu informațiile înscrise în contract și procesul verbal de recepție a lucrărilor).

În susținerea celor menționate în nota explicativă, societatea a prezentat contractul de lucrări-montare rulouri gazon nr. 32/10.04.2013, încheiat cu GP SERV SA în calitate de achizitor, ulterior încheierii contractului cu WV SRL (01.04.2013), în speță beneficiarul final. Durata contractului a fost de 15 zile, respectiv de la data de 15.04.2013 până la 30.04.2013. Contractul a avut ca obiect executarea lucrărilor prevăzute în anexă, iar la dosar se regăsește o anexă care este semnată doar de SC X SRL, în care sunt prevăzute lucrări de nivelare a terenului și de montaj rulou gazon pe o suprafață de 2500 mp și un termen de 5 zile pentru realizarea lucrărilor. Valoarea totală a contractului nr. 32/10.04.2013 a fost de X lei (X lei baza impozabilă+ X lei TVA). Societatea verificată a prezentat două Procese verbale de recepție parțială a lucrărilor, nr. 4/25.04.2013 și 5/31.05.2014, pentru lucrări de montaj rulouri de gazon (efectuate în locațiile str. Știrbei Vodă între intersecția cu str. Macului și intersecția cu str. Eroilor și Liceul D. Dumitrescu) în suprafață de 2.334 mp (1.574 mp + 760 mp).

Potrivit informațiilor disponibile în aplicația Revisal, în perioada 01.04.2013- 30.05.2013. societatea WV SRL nu a avut personal care să poată presta servicii de montaj rulou gazon pe suprafață de 1.574 mp cuprinse în procesul verbal de recepție parțială nr. 04/25.04.2013 încheiat între X SRL cu beneficiarul final GP SERV S.A., având 2 angajați cu contract de muncă cu timp parțial, cu următoarele calificări: 13.02.2013-31.03.2015 FG (administrator) agent vânzări și 25.04.2013-24.09.2013 Ș NICOLAE director economic, lichidatorul judiciar. Abia din data de 09.05.2013-09.07.2013 societatea are 7 îngrijitori spații verzi și 2 consilieri ingineri horticoli și aceștia angajați cu contract de muncă cu timp parțial.

**d.2)** Contractul de prestări servicii nr. 40/16.05.2013 având ca obiect prestarea de servicii constând în lucrări de îndreptare a pământului vegetal în vederea gazonării, în Complexul X. Valoarea totală a lucrărilor a fost stabilită la X lei, baza impozabilă. Din analiza contractului de mai sus se desprind următoarele:

- factura urma a fi emisă în baza situației de lucrări încheiată la finalizarea execuției;
- termenul de execuție al lucrărilor a fost de două zile lucrătoare de la data predării amplasamentului de către beneficiar;
- executantul s-a obligat să asigure paza și securitatea bunurilor și materialelor primite de la beneficiar.

În baza acestui contract, SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr. 207/19.05.2013 în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă, X lei TVA), cu specificația: lucrări de amenajare spațiu verde în Complex X conform situație lucrări din 19.05.2013. Plata contravalorii facturii a fost efectuată în numerar în aceeași zi, prin chitanța nr. 107/19.05.2013.

Cu privire la Situația de lucrări din data de 19.05.2015, se reține că nu conține informații privind localizarea lucrărilor executate în cadrul complexului, consumul de materiale și consumabile, utilajele și forța de muncă utilizate de către prestator, detalierea pe faze și operațiuni a lucrărilor, suprafețele de teren pe locațiile unde s-a intervenit, procese-verbale de recepție și de predare-primire a lucrărilor executate.

Organele de control precizează că din documentele prezentate nu pot aprecia dacă



achizițiile de servicii de îndreptare a pământului vegetal în vederea gazonării facturate în baza contractului nr. 40/16.05.2013 au fost efectiv prestate de societatea WV SRL.

**d.3)** Contractul de lucrări amenajare spații verzi nr. 57/22.11.2013, având ca obiect amenajarea și igienizarea spațiilor verzi din incinta institutului Romatsa, cu termen de predare a lucrărilor de 90 de zile calendaristice.

Conform art. 3a din contract, prețurile serviciilor au fost specificate în Anexa nr. 1, respectiv valoarea totală a contractului în sumă de X lei (X lei baza impozabilă, X lei TVA), în baza situațiilor de lucrări.

Conform clauzelor contractuale:

- termenul de predare-primire a lucrării este de 90 de zile calendaristice de la emiterea ordinului de începere a lucrărilor;

- executantul s-a obligat să presteze toate lucrările conform caracteristicilor tehnice ale ofertei acceptate de beneficiar, ofertă care nu a fost prezentată la control;

- beneficiarul s-a obligat să efectueze descărcarea pe teren a materialelor necesare [...] și paza acestora, asigurarea unei macarale pentru încărcarea/descărcarea materialelor și pe toată perioada de derulare a lucrărilor; asigurarea unui motostivuitor pentru manipularea plantelor, sacilor cu semințe de gazon precum și al altor materiale necesare lucrării; asigurarea eliminării deșeurilor conform legislației în vigoare.

În baza acestui contract, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă factura nr. 323/05.12.2013 în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă, X lei TVA) cu specificația prestări servicii conform contract 57/22.11.2013.

Din Anexa nr.1 /nedată la contractul nr. 57/22.11.2013, rezultă următoarele:

- executantul va presta lucrările cu un număr de 4 muncitori și un șef coordonator în incinta CDZ București (institutul Romatsa);

- la terminarea programului, executantul prin șeful coordonator, va încheia cu beneficiarul lucrărilor un proces-verbal în care se menționează locația în care s-a lucrat, lucrările care s-au prestat și numărul de ore lucrate;

- lucrările se vor executa conform listei anexate cu operațiile pe locația CDZ București instalare sistem irigații, amenajare teren, plantare arbori și arbuști.

Reprezentantul societății verificate a prezentat o situație de lucrări din 02.12.2013, obiectiv amenajare peisagistică la CDZ București având valoare totală de X lei, din care: material X lei, manoperă X lei, utilaj X lei, transport X lei, reținându-se astfel că „furnizorul” WV SRL a inclus în valoarea lucrărilor consumul cu materialele, utilajele și transportul, în condițiile în care, conform informațiilor stipulate în contract, beneficiarul X SRL a asigurat utilajele și materialele necesare și de asemenea, conform aplicației Dispecer 3 WV SRL nu a dispus de mijloace de transport adecvate transportului de marfă (societatea a deținut numai autoturisme: Toyota Prius, Renault Laguna și Ford Fiesta).

Societatea verificată nu a prezentat alte documente în susținerea/ justificarea realității serviciilor înscrise în factura nr. 323/05.12.2013, cu toate că în contract se face referire la o ofertă acceptată de beneficiar și era prevăzut ca zilnic, la terminarea programului, să se întocmească un proces-verbal în care se menționează locația în care s-a lucrat, lucrările care s-au prestat și numărul de ore lucrate.

Având în vedere cele constatate și explicațiile date de reprezentantul societății verificate, organele de control au concluzionat că serviciile de montaj gazon și amenajare descrise mai sus, având ca furnizor societatea WV SRL (fostă LM OFFICE SRL), nu au fost prestate de această societate, în fapt fiind creat un circuit scriptic cu scopul obținerii de avantaje fiscale constând în cheltuieli și TVA deductibile pentru societatea X SRL cu consecința diminuării taxelor și impozitelor datorate de aceasta bugetului statului.

Cu privire la circuitul financiar, din documentele la dosar se reține că în perioada 04.03.2013- 31.05.2013 societatea X SRL a virat sume în valoare totală de X lei către societatea WV SRL în contul RO66RZBX08692151, sume din care, în această perioadă s-au efectuat următoarele viramente:

- viramente în sumă totală de X lei către contul în euro aparținând societății WV SRL, de unde au fost achitați furnizorii H KFT- X euro, LKW WI TRANSPORT- X euro și BD X euro;
- suma de X lei a fost transferată în conturi aparținând societăților LT SRL, TBS SRL și UI SRL, societăți în cadrul cărora Ș SORIN a fost persoana împuternicită pe conturile societăților;
- suma de X lei a fost ridicată în numerar de către FG cu mențiunea „plăți diverse”;
- suma de X lei a fost utilizată pentru plata diverșilor furnizori (OG, RE Transport, L etc).

e) În contestația formulată, reprezentantul societății sesizează că în valoarea achizițiilor de la LM Office SRL au fost luate în calcul și facturi de la O ALTĂ SOCIETATE- LM COMPANY SRL. Deoarece în tabelul cu cheltuielile nedeductibile LM Office SRL figurează cu două facturi în anul 2015, dar la dosarul contestației nu există documente pentru tranzacții cu LM Office SRL în anul 2015, iar la pagina 12 din Raportul de inspecție, organele de control au precizat că societatea a dedus TVA în sumă de „X lei reprezentând TVA aferentă facturilor emise de SC LM COMPANY SRL în baza următoarelor facturi: - fact. nr. 157/31.07.2015 în valoare de X lei cu TVA în sumă de X lei; -fact. nr. 156/03.07.2015 în valoare de X lei cu TVA în sumă de X lei”, datele facturilor și sumele fiind identice cu cele atribuite de organele de control societății LM Office SRL, cu adresa nr. 16096/09.10.2020 s-a solicitat echipei de control să prezinte explicații suplimentare detaliate care să clarifice situația de fapt fiscală, ținând cont de cele susținute de petentă și să completeze Referatul nr. 4564/05.09.2018 cu soluția propusă în soluționarea cauzei.

Conform adresei de răspuns nr. 20206/26.10.2020 echipa de control menționează că în anul 2015 nu au existat tranzacții cu SC LM OFFICE SRL și că au fost luate în calcul două facturi emise de o altă societate, SC LM COMPANY SRL și anume factura nr. 156/03.07.2015 în valoare de X lei, din care baza impozabilă X lei și TVA în sumă de X lei și factura nr. 157/31.07.2015 în valoare de X lei, cu baza impozabilă în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală mai precizează că „*aceste facturi au fost evidențiate în jurnalul de cumpărări aferent lunii iulie 2015 (...) dar nu au fost prezentate de către societate nici cu ocazia inspecției fiscale, nici cu ocazia depunerii contestației*”, fapt pentru care au fost considerate ca și cheltuieli nedeductibile, dar „din eroare” au fost incluse la constatările referitoare la LM Office SRL.

Referitor la ceastă susținere a petentei, organul de soluționare reține că anexat contestației societatea a transmis copii după cele două facturi (pag. 396 –verso și 395 din dosar) și că în mod eronat inspectorii fiscali au afirmat că acestea nu au fost prezentate nici cu prilejul contestației. În speță organul de soluționare nu poate reține susținerea echipei de control că „efectul fiscal” este același, având în vedere faptul că în conformitate cu prevederile art. 131 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**„art. 131 Rezultatul inspecției fiscale**

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

acestea trebuie să prezinte, pentru fiecare deficiență constatată, motivul de fapt și temeiul de drept pentru care nu se acordă deducerea.

De asemenea, în conformitate cu dispozițiile art. 276 alin. (4) din Legea 207/2015, organele de control trebuie să se pronunțe în legătură cu fiecare document prezentat de petent în procedura contestației, chiar dacă acesta nu a fost prezentat în timpul inspecției fiscale.

**„art. 276 Soluționarea contestației**

*(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.”*

Având în vedere faptul că în cele două facturi emise de către SC LM COMPANY SRL

sunt înscrise servicii de transport conform anexă, iar la dosar se regăsesc doar copii după facturi, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a stabili dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere pentru cheltuielile cu achiziția de servicii provenite de la furnizorul SC LM COMPANY SRL și întrucât nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, constată că se impune reanalizarea speței în funcție de documentele deținute de contestatară și de prevederile legale aplicabile în speța verificată.

Organele de inspecție fiscală vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, acestora revenindu-le sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, stabilind dacă achizițiile în cauză au fost necesare și efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și au participat la îndeplinirea obiectului de activitate al societății.

Aprecierea forței probante a tuturor documentelor deținute de societate în vederea aplicării deductibilității cheltuielilor pentru serviciile achiziționate, se face de către organele de inspecție fiscală în condițiile Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care, în virtutea prevederilor art. 6, sunt în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, în virtutea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit, conform art. 7 din actul normativ mai sus invocat, 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. În analiza efectuată organul fiscal identifică și are în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. Organele fiscale trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii, stabilind dacă operațiunile în cauză se înscriu sau nu în categoria cheltuielilor deductibile ale societății, considerând sau nu justificat tratamentul fiscal aplicat de societate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că, în speță se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală și aspectele învederate anterior, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **și se va proceda la desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.05.2018, emisă de A.J.F.P. X, cu privire la impozitul pe profit în sumă de X lei  $[(X+X) \times 16\%]$  și la TVA respinsă la deducere în sumă de X lei.**

**Pentru diferența de cheltuieli în sumă de X lei, cărora le corespunde un impozit pe profit în sumă de X lei ( $X \text{ lei} \times 16\%$ ) și pentru TVA în sumă de X lei, înregistrate în baza unor facturi având la furnizor datele SC LM OFFICE SRL, date fiind cele prezentate anterior, se reține ca legală concluzia inspectorilor cu atribuții de control că societatea și-a exercitat nejustificat dreptul de deducere.**

**F) Referitor la achizițiile (bunuri și servicii de consultanță, transport și publicitate) înregistrate în evidențele financiar contabile în baza unor facturi având la furnizor datele SC LT SRL CUIX:**

Organele de control au constatat că în perioada 2012-2013 societatea X SRL, a declarat achiziții de bunuri/servicii de la societatea LT SRL, în valoare totală de X lei (X lei bază impozabilă și X lei TVA), astfel:

- în anul 2012 achiziții în valoare totală de X lei, (baza impozabilă în sumă de X lei și TVA aferentă în sumă de X lei), în baza a 19 facturi;
- în anul 2013 o factură pentru achiziția de servicii logistice în sumă de X lei (baza impozabilă în sumă de X lei și TVA aferentă în sumă de X lei).

**a) Achizițiile de utilaje și bunuri**

**a.1)** Pentru achiziția de utilaje și bunuri înregistrate de la LT SRL, societatea X SRL a prezentat Contractul de vânzare-cumpărare nr. 187/30.04.2012 încheiat, între LT SRL reprezentată prin Ș SORIN, în calitate de vânzător și X reprezentată prin G RAMONA ANGELA, în calitate de beneficiar. Obiectul contractului l-a constituit achiziția de utilaje agricole: remorcă tractor, mașină (distribuitor) de îngrășăminte chimice, plug reversibil, mașină pentru erbicidat, utilajele fiind menționate în contract la art.1.1 fără a fi înscrise datele de identificare ale acestora. Prețul total al utilajelor contractate a fost de X lei fără TVA.

În baza contractului sus menționat, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă 2 facturi, în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă și X lei TVA), respectiv factura nr. 301/02.04.2012 cu specificația „avans comandă pentru utilaje agricole” în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă și X TVA) și factura 332/02.05.2012 cu specificația storno avans comandă și contravaloarea utilajelor conform contract 187/30.04.2012, valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă și X lei TVA). Contravaloarea facturilor sus menționate a fost achitată integral prin virament bancar.

În nota explicativă dată în fața inspectorilor antifraudă, cu privire la contractul nr. 187/30.04.2012, G RAMONA ANGELA (administrator al societății X SRL) a afirmat următoarele că „utilajele au fost achiziționate de la LT SRL cu scopul de a fi vândute la Institutul de Stat pentru Testarea și Înregistrarea Soiurilor (ISTIS) București (...) bunurile nu au fost fizic ridicate de X SRL, fiind confirmate telefonic de către beneficiarul final (ISTIS) ca fiind recepționate (...) transportul utilajelor la beneficiar a fost efectuat de către LT SRL”.

Cu privire la aceste utilaje, reprezentantul societății verificate a mai prezentat următoarele documente:

- Procesul-verbal de predare-primire FN/02.05.2012, încheiat între societatea LT SRL și societatea X SRL, proces-verbal prin care s-a procedat la predarea/primirea utilajelor care au făcut obiectul contractului nr. 187/30.04.2012. În cuprinsul procesului verbal nu se regăsesc însă informații cu privire la comisia care a participat la predarea/primirea utilajelor sau la locul unde au fost predate, respectiv recepționate utilajele;

- Procesul-verbal de predare/primire nr. 38505/13.06.2012 pentru utilajele: plug reversibil cu 3 trepte și mașină de erbicidat tractată, încheiat între societatea MATC SA și societatea LT SRL;

- Procesele-verbale de predare/primire FN din datele de 22.05.2012, 29.05.2012 și 18.06.2012, pentru utilajele: plug reversibil, distribuitor de îngrășăminte chimice și mașina de erbicidat, încheiate între societatea X SRL și ISTIS;

- Avizele de însoțire a mărfii nr. 4533 și nr. 4534 din data de 14.06.2012 pentru utilajele: mașină de erbicidat tractată, cultivator prășitoare pe 8 rânduri seria 095 și plug reversibil cu seria 039, având ca furnizor societatea MATC SA și cumpărător pe LT SRL;

- declarațiile de conformitate și certificatele de calitate/garanție nr. 25, 26, 27 și 28 din 02.05.201220 pentru utilajele prezentate în contractul menționat mai sus, **emise de LT SRL**.

Având în vedere că societatea X SRL a comercializat utilajele care au făcut obiectul contractului nr. 187/30.04.2012 către INSTITUTUL DE STAT PENTRU TESTAREA ȘI ÎNREGISTRAREA SOIURILOR (ISTIS) și întrucât, documentele prezentate pe parcursul verificărilor precum și informațiile furnizate de d-na G RAMONA ANGELA nu au fost în măsură să clarifice starea de fapt cu privire la relațiile economice desfășurate între societatea X SRL și operatorul economic LT SRL, inspectorii antifraudă au solicitat informații de la MATC SA, GC SRL (de la care LT SRL a declarat achiziții în luna mai 2012) și de la INSTITUTUL DE STAT PENTRU TESTAREA ȘI ÎNREGISTRAREA SOIURILOR (ISTIS). De asemenea, inspectorii antifraudă din cadrul DRAF București au efectuat un control operativ inopinat la INSTITUTUL PE STAT PENTRU TESTAREA SI ÎNREGISTRAREA SOIURILOR – ISTIS, la finalizarea căruia a fost întocmit Procesul verbal nr. 18307/15.11.2016.

Conform documentelor transmise de societatea (MAT) CRAIOVA SA aceasta a încheiat cu societatea LT SRL, în calitate de cumpărător, Contractul de vânzare-cumpărare nr. 12066/02.05.2012 având ca obiect vânzarea următoarelor bunuri: plug reversibil cu 3 trupețe

PR3, cultivator plante prășitoare pe 8 rd. cu fertilizator CF8, tocător universal cu lățime de lucru de 1800 mm, mașină de erbicidat tractată 1000 litri MET 1000.

Pentru utilajele înscrise în contract, MATC SA a întocmit pentru beneficiarul LT SRL factura proformă nr. 11566/02.05.2012 și factura nr. 15611/08.06.2012, în sumă totală de X lei (X lei baza impozabilă și X,43 lei TVA).

Au fost emise Avizele de însoțire a mărfii nr. 4533, 4534/14.06.2012 pentru 1 buc. mașină erbicidat tractată MET 1000 (seria 050), cultivator plante prășitoare și plug reversibil, nr. 4535/18.06.2012 pentru 2 buc. mașină erbicidat tractată MET 1000 (seria 051, 052) și nr. 4537/21.06.2012 pentru tocător resturi vegetale.

Conform Procesului verbal de predare-primire nr. 38505/13.06.2012, bunurile care au constituit obiectul contractului nr. 12066/02.05.2012, au fost ridicate de societatea LT SRL de la sediul MATC SA în data de 13.06.2012.

**Din corespondența electronică purtată cu MATC SA în legătură cu vânzarea utilajelor, rezultă că toate negocierile s-au efectuat direct cu reprezentanți ai societăților afiliate GM SRL și X SRL astfel:**

- 9.04.2012- solicitare de ofertă, trimisă de pe adresa de e-mail [marketing\\_gm@yahoo.com](mailto:marketing_gm@yahoo.com);

- 25.04.2012- comandă pentru 3 echipamente erbicidat, tocător resturi vegetale, plug reversibil și cultivator pe 8 rânduri, trimisă de către G RAMONA (managing partner) de pe adresa [gramona\\_angela@yahoo.com](mailto:gramona_angela@yahoo.com), aceasta conținând și mențiunea „*achiziția se va face pe 2 companii*”; în semnătura e-mailului au fost precizate datele de identificare ale societății X SRL;

- 26.04.2012- au avut loc mai multe schimburi de informații prin e-mail efectuate între reprezentanții producătorului MATC SA și G RAMONA, cu privire la forma contractului, discounturi, detalii tehnice;

- 08.06.2012-G RAMONA, trimite de pe adresa [secretariat.bucuresti@GM.ro](mailto:secretariat.bucuresti@GM.ro) următorul e-mail: „*V-am atașat procesele verbale de predare-primire și instruire completate cu locațiile finale. Rămâne să faceți dvs procesele verbale de predare-primire MAT-LT. Avem rugămintea să ne trimiteți la București câte un exemplar din toate aceste procese verbale. Aștept și factura pe mail iar ulterior prin poștă sau curier*”. În documentele menționate (p.v. predare-primire, p.v. punere în funcțiune) anexate e-mailului, sunt înscrise datele de identificare ale sediilor ISTIS (beneficiarul final al utilajelor).

**Rezultă cu prisosință că reprezentantul societății X SRL, respectiv G RAMONA ANGELA, a negociat și a ținut legătura cu producătorul MATC SA, în contradictoriu cu cele menționate de aceasta în nota explicativă dată inspectorilor antifraudă, respectiv „în sarcina companiei LT SRL au căzut următoarele responsabilități: *găsirea furnizorului*” și cu cele afirmate în contestație „*nu dețineam nici un fel de informații cu privire la comercianți care înstrăinează asemenea bunuri (nu am desfășurat până la acel moment relații comerciale cu furnizorul societății LT SRI (MATC) necunoscând că această societate vinde asemenea produse*”.**

De asemenea, potrivit corespondenței electronice transmise, utilajele având ca proveniență producătorul MATC SA, au avut ca beneficiari finali centrele ISTIS Portaresti, Troian, Hărman, Sibiu, Râmnicu Sărat, în neconcordanță cu Procesele verbale de predare-primire încheiate între X SRL și ISTIS BUCUREȘTI din care rezultă că utilajele au fost livrate la centrele ISTIS Inarid (remorcă și plug reversibil), ISTIS Luduș (distribuitor îngrășăminte chimice) cu excepția ISTIS Sibiu (mașină de erbicidat).

Totodată, din analiza documentelor prezentate de către societatea MATC SA se desprind următoarele:

- conform clauzelor contractuale: „*cumpărătorul (societatea LT SRL) este de drept proprietarul numai în momentul achitării integrale a acestora, marfa neputând fi înstrăinată prin vindere [...] decât după achitarea integrală a acesteia furnizorului (MAT) care este singurul proprietar de drept în această perioadă*”. Prin urmare, societatea LT SRL nu avea dreptul legal de a furniza către X SRL utilajele cuprinse în factura nr. 332/02.05.2012 emisă în baza contractului nr. 187/30.04.2012, întrucât societatea LT SRL a dobândit dreptul de proprietate asupra utilajelor doar în data de 06.06.2012 (n.n. când a efectuat ultima plată către producătorul

MATC SA), intrând în posesia acestora în data de 13.06.2012, potrivit Procesului verbal de predare-primire încheiat cu producătorul MATC SA.

- în avizul de însoțire a mărfii emis în data de 18.06.2012 de societatea MATC SA, către cumpărătorul LT SRL, pentru utilajul mașină de erbicidat tractată MET 1000 seria 052, au fost înscrise la rubrica „date privind expediția” următoarele informații: delegat: P MARIUS GHEORGHE și autovehiculul cu numărul de înmatriculare B-110. Din informațiile disponibile în bazele de date ANAF, aplicația Revisal, în perioada 09.08.2011-14.10.2013, P MARIUS GHEORGHE a fost angajat la societatea MZ IMPEX SRL având funcția de „șofer autocamion mare tonaj”. Potrivit aplicației Dispecer 3, în anul 2012, autovehiculul cu numărul de înmatriculare B-110 a fost în proprietatea societății MZ IMPEX SRL. **Conform declarațiilor D394 aferente anului 2012, societatea LT SRL nu a declarat achiziții de la societatea MZ IMPEX SRL. Aferent aceleiași perioade, s-a constatat că societatea X SRL a declarat achiziții de la societatea MZ IMPEX SRL în sumă totală de X lei (X lei baza impozabilă și X lei TVA). Mai mult decât atât, în luna iunie 2012, societatea X SRL a declarat achiziții de la societatea MZ IMPEX SRL în sumă totală de X lei (X lei baza impozabilă și X lei TVA).**

Din verificarea documentelor ce au stat la baza înregistrărilor în contabilitatea societății verificate, a fost identificată factura nr. 375/21.06.2012, furnizor MZ IMPEX SRL, cumpărător societatea X SRL, cu specificația transport în sumă de X lei, contravaloare achitată în numerar prin chitanța nr. 53/21.06.2012. Prin urmare, rezultă că transportul utilajului mașină de erbicidat de la producătorul MATC SA la beneficiarul final ISTIS BUCUREȘTI a fost suportată de SC X SRL, fapt ce intră în contradicție cu afirmațiile reprezentantului societății verificate, date în nota explicativă, și anume că „în sarcina companiei LT SRL au căzut următoarele responsabilități:... transportul la beneficiar”.

Cu privire la relația dintre societatea GC SRL și LT SRL, **conform documentelor prezentate de GC SRL se reține** că GC SRL, în calitate de vânzător, a încheiat cu societatea LT SRL contractul nr. 69/03.05.2012 având ca obiect vânzarea cumpărarea unui tractor și utilaje agricole conform anexei la contract, în valoare totală de 158.874,96 lei baza impozabilă+ TVA, astfel: tractor Belarus 820.1 fără cabină, cabină de tractor, încărcător frontal 1,6 tone cu cupă, (2 buc) Mașină de fertilizat (distribuitor îngrășăm.) model 800, serie 054/2012, plug reversibil purtat 3 trupite PRPO-3 serie 484, remorcă agricolă 5 tone, 2 axe, basculare spate serie/an 22240/2012.

Prin procesul-verbal de recepție și punere în funcțiune FN/11.06.2012, emis la Bacău, încheiat între GC SRL (vânzător) și LT SRL (cumpărător) s-au predat/primit, conform contractului de vânzare-cumpărare 69/03.05.2012 următoarele utilaje agricole: remorcă agricolă 5 tone util, 2 axe, basculare spate, frânare hidraulică, serie 201/22240; mașină de fertilizat purtată 800 litri, comandă hidraulică, serie 054/800 și plug reversibil 3 trupite PRPO-e, serie 484/2011.

Potrivit documentelor justificative prezentate de societatea GC SRL, utilajele Mașină de fertilizat, plug reversibil și remorcă agricolă au următoarea proveniență:

- mașina de fertilizat- A COM SRL, valoare intrare X lei fără TVA;
- plug reversibil- M SA (Rep. Moldova), valoare intrare X lei fără TV;
- remorcă 5 tone- P (Turcia), valoare intrare X lei fără TVA.

**Din coroborarea datelor de mai sus cu cele înscrise în Procesul verbal nr. 18307/15.11.2016 întocmit de DRAF București la INSTITUTUL PE STAT PENTRU TESTAREA SI ÎNREGISTRAREA SOIURILOR – ISTIS, se rețin următoarele:**

- Referitor la proveniența utilajelor livrate de societatea verificată către ISTIS BUCUREȘTI, potrivit documentelor analizate, au rezultat următoarele circuite de tranzacționare:

- remorcă tractor seria 22240/2012: producător P (Turcia)→GC SRL →LT SRL→X SRL →ISTIS;
- mașină (distribuitor) de îngrășămintă chimice model 800, seria 054/2012: furnizor A COM SRL→GC SRL→LT SRL→X SRL→ISTIS;
- Plug reversibil purtat 3 trupite PRPO-3, seria 484: producător M SA (Rep. Moldova)

→GC SRL→LT SRL→X SRL→ISTIS;

- mașină de erbicidat tractată MET1000-052: producător MATC SA→LT SRL→X SRL→ISTIS;

- **Referitor la utilajele „remorcă tractor”, „distribuitor îngrășăminte chimice (fertilizator)” și „plug reversibil”,** Proceese verbale de predare-primire între X SRL și beneficiarul final ISTIS, au fost încheiate înainte de cele încheiate între societatea LT SRL (intermediar) și furnizorul acestuia, GC SRL;

- **Cu privire la utilajul „mașină erbicidat”,** Procesul verbal de predare-primire între X SRL și intermediarul LT SRL, a fost încheiat înainte de cel între LT SRL și furnizorul acestuia, MATC SA;

- **Facturile emise de LT SRL către X SRL** sunt anterioare celor emise de furnizorul GC SRL către intermediarul LT SRL;

- **La data emiterii facturilor și a întocmirii proceselor verbale de predare primire utilaje între „furnizorul” LT SRL și X SRL,** societatea LT SRL nu dobândise drept de proprietate asupra utilajelor;

- **LT SRL a întocmit/emis declarații de conformitate, certificate de calitate și garanție** (în baza Directivei Europene nr. 2006/42/CE și a standardelor SR EN ISO 12100-1, SR EN ISO 12100-2 și SR EN ISO 4254) pentru utilajele agricole vândute societății X SRL, cu toate că societatea LT SRL nu avea competența tehnică de a emite certificate de calitate și garanție pentru utilajele agricole achiziționate de la societățile MATC SA (producător) și GC SRL (furnizor) și vândute societății X SRL, fiind doar un intermediar;

- **ISTIS a prezentat declarațiile de conformitate originale emise de producătorii utilajelor,** respectiv OZTUNCLAR TARIM MACHINALARI SANAYI VE TICARET ANONIM SIRKETI- Turcia, M SA- Rep Moldova; P- Turcia și MATC SA;

- **MATC SA (societate de la care LT SRL a achiziționat unul dintre utilajele livrate pe circuitul de tranzacționare către beneficiarul ISTIS) a comunicat, oferat și negociat prin poșta electronică (e-mail) aceste utilaje direct cu X SRL,** prin persoana reprezentantului societății G RAMONA ANGELA;

- Conform corespondențelor electronice trimise de MATC SA, **Proceesele verbale de predare-primire cu destinația finală (ISTIS) au fost redactate de către G RAMONA ANGELA;**

- în momentul recepției utilajului mașina de erbicidat, reprezentantului centrului ISTIS Sibiu i s-a înmănat Procesul-verbal de predare-primire deja întocmit și datat;

- **afirmațiile din nota explicativă date de către reprezentantul societății verificate, G RAMONA ANGELA, au fost în contradictoriu cu constatările rezultate din analiza documentelor justificative;**

- **utilajele achiziționate au fost finanțate de către ISTIS BUCUREȘTI prin plăți către X SRL (X lei) care ulterior a achitat către LT SRL (X lei) aceasta din urmă achitând furnizorilor MATC SA suma de X lei, respectiv către GC SRL suma de X lei;**

- **utilajele înscrise în facturile emise de furnizorii societății LT SRL (MATC SA și GC SRL) au fost refacturate de LT SRL către societatea X SRL la o valoare cu mult superioară, nejustificată din punct de vedere economic, asupra utilajelor neefectuându-se îmbunătățiri tehnice, intervenții sau reparații.**

**De asemenea, din documentele la dosar se constată că societatea LT SRL a avut un comportament fiscal inadecvat, în perioada 2011-2012 înregistrând achiziții neconfirmate de parteneri în proporție de 89% (spre exemplificare, în anul 2012 societatea a declarat achiziții în sumă de X lei, din care achizițiile neconfirmate de parteneri au fost în sumă de X lei). Totodată, în anul 2012 LT SRL declară prin deconturile de taxă TVA colectată în valoare de X lei și TVA**

deductibilă în valoare de X lei, plătind în această perioadă la bugetul de stat suma de X lei în contul TVA.

În ceea ce privește afirmația petentei că „*fictivitatea tranzacției ar putea fi generată de o eventuală fictivitate a bunurilor vândute, or în cazul nostru bunurile au fost identificate fizic*” se reține că în practica judiciară internă operațiunile fictive au fost calificate ca fiind operațiuni care „*constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există, în acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate **sau care sunt mai mari decât cele reale** ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ*”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție.

Ori în cauză organele de control au concluzionat tocmai că societatea LT SRL a fost introdusă în mod artificial în lanțul de tranzacționare având ca furnizori inițiali MATC SA și GC SRL, în vederea creșterii în mod artificial a valorii utilajelor, cu consecința obținerii de avantaje fiscale pentru X SRL și financiare pentru persoanele fizice/juridice implicate în circuitul financiar creat.

Astfel, date fiind cele de mai sus, deoarece prin interpunerea societății LT SRL în lanțul scriptic de tranzacționare societatea X SRL a înregistrat o creștere de valoare în sumă de X lei bază impozabilă, această sumă a fost în mod corect încadrată de către organul de soluționare la cheltuieli nedeductibile urmare a inspecției, fiind stabilit impozit pe profit suplimentar.

**a.2)** X SRL încheie cu LT SRL, în data de 01.10.2012, Contractul vânzare-cumpărare nr. 57, având ca obiect furnizarea de plante ornamentale, conform Anexei 1 la contract.

Valoarea totală a contractului a fost stabilită la suma de X lei inclusiv TVA, și nu a fost precizată durata contractului.

La contractul sus menționat au fost prezentate trei anexe nedate, respectiv:

- Anexa nr. 1 ce cuprinde cantitățile de plante ornamentale ce au avut termen de livrare cuprins în intervalul 25.10.2012-05.11.2012;

- Anexa nr. 2 ce cuprinde cantitățile de plante ornamentale ce au avut termen de livrare data 05.11.2012;

- Anexa nr. 3 în cuprinsul căreia a fost înscrisă cantitatea de 40 bucăți plante (*Thuja occidentalis*) în valoare totală de X lei (bază impozabilă X lei, TVA X lei), având termenul de livrare data de 30.11.2012.

În baza contractului nr. 57 din data de 01.10.2012, X SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de la societatea LT SRL, în valoare totală de X lei, baza impozabilă.

Conform explicațiilor doamnei G RAMONA (administrator), în nota explicativă dată în fața inspectorilor antifraudă, „*LT SRL a furnizat plante către X SRL pentru beneficiarii finali menționați în jurnalul de vânzări. Procesele verbale de recepție între X SRL atestă că marfa a ajuns la beneficiarii finali. Nu îmi amintesc cine a efectuat transportul de marfă către beneficiarii finali. Plantele provin de la producători de material dendrologic intern și/sau extern.*”

În susținerea celor menționate în nota explicativă, reprezentantul societății verificate a prezentat doar situația vânzărilor în intervalul 10.10.2012-12.11.2012, Procesele verbale de predare/primire încheiate între societatea X SRL și beneficiarii finali nefiind puse la dispoziția organelor de control.

Conform art. 3.4 din contract, „*transportul bunurilor se efectuează și se suportă de către vânzător*” rezultând că marfa trebuia să fie transportată de către societatea LT SRL, nefiind înscrise informații cu privire la locul descărcării (art. 3.8).

Cu ocazia verificărilor efectuate, organele de control au mai constatat că societatea X



SRL, a înregistrat în evidența contabilă achiziții de bunuri de la furnizorul LT SRL, pentru care nu a prezentat contract încheiat cu acest furnizor, respectiv:

- În baza facturii nr. 279/26.03.2012, în valoare totală de X lei (baza impozabilă X lei, TVA X lei), s-a înregistrat achiziția a 500 kg îngrășământ complex, conform contract nr.14./01.02.2012, contract care nu a fost prezentat organului de control;
- În baza facturilor nr. 439/31.07.2012 și nr. 441/10.08.2012, în valoare totală de X lei (bază impozabilă X lei, TVA X lei), respectiv X lei (bază impozabilă X lei, TVA X lei), s-a înregistrat achiziția a 590 kg și 890 kg pământ vegetal.

Cu privire la aceste achiziții, în nota explicativă dată în fața inspectorilor antifraudă, doamna G RAMONA (administrator), a precizat că „LT SRL a furnizat marfa menționată în facturi. Alte detalii nu îmi aduc aminte”. Societatea X SRL, nu a prezentat documente aferente celor trei facturi de achiziție menționate anterior, respectiv contracte de vânzare-cumpărare, comenzi, avize de însoțire a mărfii, procese-verbale predare-primire a mărfurilor la încărcare/descărcare.

## **b) Achizițiile de servicii**

SC X SRL a prezentat patru contracte pentru achiziții de servicii, încheiate cu LT SRL, în calitate de prestator, în perioada 30.05.2012 - 01.11.2012, astfel:

**b.1)** Contractul de prestări servicii nr. 27/30.05.2012 având ca obiect amenajarea spațiilor verzi (pe raza sectoarelor 1 și 4 București), conform anexelor la contract. Contractul a fost încheiat pe o perioadă de 12 luni, începând de la data semnării acestuia, iar prețul total al serviciilor „efectuate” de prestator pentru beneficiar a fost stabilit la valoarea de X lei (TVA inclus).

Conform clauzelor contractuale prestatorul de servicii s-a obligat să procure materiale necesare pentru efectuarea lucrărilor, în cantitățile necesare și de o calitate superioară, să folosească personal calificat precum și să desemneze responsabil de șantier (în persoana lui CRISTI P).

Pentru contractul nr. 27/30.05.2012 au fost prezentate două acte adiționale, ambele cu nr. 1 din data de 10.09.2012, prin care părțile au convenit la modificarea valorii contractului cu suma de X lei (X lei bază impozabilă și X lei TVA) cu mențiunea că suma de X lei include și capitolele de lucrări menționate în devize, respectiv au convenit la „renunțarea Execuției de gazonare cu rulouri de iarbă prin Nota de renunțare 01”.

De asemenea, societatea X SRL a prezentat situații de lucrări, procese verbale de recepție parțială, din analiza cărora organele de control rețin următoarele aspecte:

- Conform clauzelor contractuale, prestatorul (societatea LT SRL), s-a obligat să procure materialele necesare executării lucrărilor și să folosească personal calificat (art. 2.2 și art. 6.1 lit. a) din contractul nr. 27/30.05.2012 ), în totală contradicție cu cele consemnate în procesele verbale de recepție parțială, respectiv faptul că societatea X SRL „a pus la dispoziția executantului materialele necesare executării lucrărilor”;

- Din analiza situațiilor și centralizatoarelor de lucrări sus menționate (formularele F1, F3, C6, C7) rezultă că numărul de persoane necesar pentru executarea lucrărilor reprezentând amenajări spații verzi în sectoarele 1 și 4 din municipiul București a fost între 4 și 7 (peisagiști/muncitori).

În baza acestui contract, societatea verificată a înregistrat cheltuieli deductibile cu prestațiile în sumă totală de X lei (X lei bază impozabilă+X lei TVA)

Organele de control mai rețin că:

- potrivit raportului Revisal, în anul 2012 societatea LT SRL a avut un număr de 6 persoane angajate cu contract de muncă (2 muncitori necalificați, 1 inginer construcții, 2 ingineri agronomi și 1 director);

- achizițiile declarate de către operatorul economic LT SRL ce au făcut obiectul livrărilor ulterioare nu au fost confirmate de parteneri, în proporție de 90%, organele de control apreciază că societatea LT SRL nu a dispus de resursele umane necesare prestărilor de servicii de amenajare spații verzi în beneficiul SC X SRL, în conformitate cu situațiile de plată întocmite;

- comisia de recepție a fost formată din: președinte G RAMONA ANGELA, membrii P

MARIUS și B BOGDAN și reprezentanți executant: Ș SORIN și P CRISTI dar la data semnării contractului nr. 27/30.05.2012 și a Procesului-verbal de recepție parțială nr. 1/26.06.2012, dl P CRISTIAN (CNPX) nu figura angajat cu contract de muncă la societatea LT SRL (prestator), acesta devenind angajat al societății pe funcția „inginer construcții”, abia în data de 11.07.2012;

Cu privire la lucrările de amenajare spații verzi înregistrate în baza ctr. 27/30.05.2012, d-na G RAMONA ANGELA a afirmat în nota explicativă dată în fața inspectorilor antifraudă că „*în calitate de subcontractant general pentru firma GI, am încheiat un contract de prestări servicii cu LT SRL, care a efectuat lucrări în Sector 1 și 4 București, conform situațiilor de lucrări existente (...) la recepție au participat persoanele menționate în procesul verbal. Decontarea facturilor s-a făcut în baza inspecțiilor din teren (...) formularul C7 reprezintă un estimativ de personal necesar în vederea realizării lucrărilor, menționate în situațiile de lucrări*”.

**b.2)** Contractul de publicitate nr. 49/02.07.2012, încheiat între societatea LT SRL, în calitate de „regie” și societatea X SRL, în calitate de beneficiar având ca obiect vânzarea de către Regie a spațiului publicitar pe suport TV SCREEN în București, deținut de CMG SRL în vederea difuzării de spoturi publicitare aparținând beneficiarului.

În preambulul contractului a fost consemnat faptul că societatea LT SRL a încheiat cu societatea CMG SRL un contract de regie privind vânzarea spațiului publicitar sus menționat, LT SRL având dreptul de a reprezenta interesele stațiilor în relațiile cu terții. Valoarea totală a contractului, conform anexei nr. 1/02.07.2012, a fost de X lei (X lei bază impozabilă și X lei TVA), reprezentând contravaloarea serviciilor de publicitate prestate pe o perioadă de 60 zile (iulie-august 2012), respectiv difuzarea unui spot publicitar cu o durată de 10 secunde, repetabilitate la fiecare 3 minute, pe un număr de 9 ecrane video amplasate în municipiul București.

Totodată, la contractul anterior descris, a fost prezentată o anexă (pentru servicii de consultanță aferente campaniei media), în care au fost înscrise serviciile de consultanță oferite de către operatorul economic LT SRL (denumit Regie) cât și obligațiile acestuia, respectiv, operatorul economic LT SRL s-a obligat să prezinte societății X SRL status report (săptămânal), contact report (după fiecare întâlnire cu clientul), timing plan (la începutul fiecărui proiect), buget summary (lunar), documente care nu au fost puse la dispoziția echipei de control.

În baza contractului mai sus menționat, în perioada 21.08.2012- 31.08.2012, operatorul economic X SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă, X lei TVA).

Pentru achizițiile înregistrate în evidența contabilă de la operatorul economic LT SRL, societatea X SRL a prezentat Procesul - verbal nr. 1, în care se precizează că în data de 31.08.2012 Ș SORIN (administrator LT SRL) a predat în format electronic monitorizările media realizate în campania de publicitate conform contractului 49/02.07.2012, pentru cele 9 locații outdoor menționate în anexa nr. 1/02.07.2012, justificări ce nu au fost prezentate organelor de control pe parcursul efectuării verificărilor și nici organului de soluționare în procedura contestației.

Cu privire la serviciile facturate în baza contractului de publicitate nr. 49/02.07.2012, d-na G RAMONA (administrator), a precizat în nota explicativă dată în fața inspectorilor antifraudă că „*contractul nr. 49/02.07.2012 a constatat în servicii de consultanță de tip Branding, monitorizare media pentru campaniile de publicitate desfășurate și servicii de vânzare spațiu publicitar pe panouri digitale de tip outdoor(...) datorită evoluției înregistrate pe parcursul colaborării, societatea LT SRL a oferit următoarele forme de consultanță: rebranding siglă X SRL, pliante și cataloage format digital și print pentru diverse produse și servicii oferite, dezvoltarea unei strategii de publicitate prin diverse canale existente (...) monitorizare apariții panouri outdoor*”. Reprezentantul societății verificate a pus la dispoziția echipei de control diverse imagini cu aranjamente peisagistice și variante de sigle în diverse designuri. Ulterior, reprezentantul societății verificate a prezentat 8 fotografii ale unor panouri publicitare din care 6 nu sunt lizibile, iar pe 2 dintre acestea se distinge denumirea societății RC SRL (CUI1X). Fotografii prezentate nu sunt relevante întrucât nu reprezintă o justificare a achizițiilor de publicitate înscrise în facturile emise de societatea LT SRL.

Din informațiile disponibile în aplicația Revisal a rezultat că în anul 2012 societatea LT SRL a avut 6 persoane angajate cu contract de muncă (2 muncitori necalificați, 1 inginer construcții, 2 ingineri agronomi, 1 director), astfel încât nu a dispus de resursele umane necesare realizării diverselor forme de consultanță media menționate mai sus (rebranding, editare pliante, cataloage în format digital).

Cu privire la societatea CMG SRL, compania care a deținut spațiile cu panourile TV screen pe care s-au derulat campaniile de promovare outdoor înscrise în facturile emise de LT SRL, se reține că nu a declarat livrări către LT SRL iar LT SRL nu a declarat achiziții de la societatea CMG SRL; dar CMG SRL a declarat achiziții de la societatea LT SRL în perioada 2011- 2012 în sumă de X lei baza impozabilă și X lei TVA, achiziții confirmate de societatea LT SRL prin declarația informativă D394. De asemenea, se reține că CMG SRL nu a dat curs solicitării DRAF 7 Sibiu de a furniza documente/ informații referitor la relațiile comerciale cu LT SRL.

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

**b.3)** Contractul de transport nr. 65/01.11.2012, încheiat între societatea LT SRL, în calitate de transportator și societatea X SRL, în calitate de beneficiar, având ca obiect „*livrarea de plante ornamentale, de către prestator pentru beneficiar, pe ruta X-Slatina (210 km-10 transporturi) și Craiova-Focșani (419 km-5 transporturi)*”. Contractul a fost încheiat pe o perioadă de 30 de zile, începând cu data de 01.11.2012 (data semnării contractului), iar valoarea totală a contractului a fost de 24.961,20 lei (3 ron/km tarifar).

Urmare a calculului efectuat pe baza informațiilor înscrise în capitolul II (obiectul contractului) și capitolul V (prețul transportului) din contractul sus menționat, organele de control au constatat că valoarea contractului, X lei fără TVA, este mai mare decât valoarea serviciilor ce urmau a fi prestate, suma de X lei (X+X lei), astfel:

- valoarea pentru 10 curse pe ruta X-Slatina este de X lei= 210 kmx3 lei/kmx10 curse;
- valoarea pentru 5 curse pe ruta Craiova-Focșani este de X lei= 419 kmx3 lei/kmx 5 curse.

Potrivit informațiilor menționate în cuprinsul contractului analizat precum și în Anexa 3/01.03.2013 la contract (anexa ce a fost emisă în afara perioadei de valabilitate a contractului nr. 65/01.11.2012), transportul mărfurilor s-a efectuat cu autoutilitara având numărul de înmatriculare B-89 (capacitatea de 3,5 tone). Totodată, în Anexa 3/01.03.2013 se menționează că a fost efectuat transportul unui rulou de gazon din comuna Greaca (Giurgiu) în comuna Tusia (Constanța) cu autoutilitara marca Ford Transit având numărul de înmatriculare B-94, transport efectuat ca urmare a comenzilor transmise on-line pe adresa de e-mail (nu este specificată adresa), comenzi care nu au fost puse la dispoziția organului de control. Valoarea totală a transportului menționat în anexa nr. 3/01.03.2013 a fost de X lei (bază impozabilă X,06 lei, TVA X lei).

În baza contractului sus menționat precum și a Anexei nr. 3/01.03.2013, în perioada 12.11.2012 - 01.03.2013, operatorul economic X SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziția de servicii în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă, X lei TVA).

În nota explicativă dată în fața inspectorilor antifraudă doamna G RAMONA ANGELA a precizat că „*din erori materiale anexa 2 nu există, s-a făcut direct anexa 3; anexa 3 este în afara perioadei de valabilitate (...) nu pot confirma dacă societatea LT SRL a pus la dispoziție mașinile B-89, B-94 sau au existat alte autovehicule cu care s-a transportat marfa pe rutele*

menționate”.

Din analiza informațiilor disponibile în bazele de date ale ANAF, aplicația Dispecer 3, s-a constatat că numerele de înmatriculare B-89 și B-94 nu au fost atribuite niciunui mijloc de transport în perioada 2012-2013.

Totodată, în urma verificărilor efectuate în bazele de date ale ANAF aplicația Revisal, organul de control a constatat că societatea LT SRL figurează în anul 2012 cu 6 angajați cu contract cu timp parțial de muncă (1 director comercial, 1 inginer construcții, 2 ingineri agronomi și 2 muncitori necalificați). Astfel, societatea nu a dispus de resursele umane necesare justificării transportului de plante ornamentale descris mai sus.

**b.4)** Contractul de transport nr. 203/01.09.2012, încheiat între societatea LT SRL, în calitate de transportator și societatea X SRL, în calitate de beneficiar, având ca obiect transportul de bulbi de lalele conform Anexei nr.1 la contract, pe o perioadă de 60 zile (01.09-30.10.2012), cu mijloace proprii ale transportatorului, în locațiile specificate de beneficiar. Valoarea totală a contractului a fost de X lei fără TVA.

Din anexa nr. 1 la contractul nr. 203/01.09.2012 rezultă că în data de 02.10.2012 au fost transportate diferite specii de plante către următoarele societăți:

- în 02.10.2012 transport de 24.025 bucăți diverse plante la GI București, B-dul Expoziției nr. 5;
- în 02.10.2012 transport 1.600 bucăți diverse plante la EO SRL București, Str. Vasile Burla, nr. 6;
- în 02.10.2012 transport 2.701 bucăți diverse plante la CV Voluntari, str. Matei Millo, nr. 82, Ilfov;
- în 15.10.2012 transport X bucăți bulbi lalele și narcise la SSG ROMÂNIA Râmnicu Vâlcea, str. Emil Avramescu, nr. 3, jud. Vâlcea.

În baza contractului mai sus menționat, X SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă, X lei TVA), de la societatea LT SRL, cu mențiunea „*contravaloare servicii transport conform specificațiilor*”.

Cu privire la transportul de marfă sus menționat, în nota explicativă dată în fața înșpectorilor antifraudă doamna G RAMONA ANGELA aceasta a precizat că „*LT SRL a transportat marfa menționată în anexă, pe ruta X-București de mai multe ori. Alte detalii nu îmi aduc aminte*”, afirmații ce sunt în contradictoriu cu informațiile ce rezultă din anexele prezentate la contract, respectiv faptul că bunurile ar fi fost transportate atât la București, cât și în Voluntari și Râmnicu Vâlcea. De asemenea, din anexa prezentată rezultă că societatea X SRL a livrat marfă și către societățile CV SRL și SSG ROMÂNIA, iar din analiza declarațiilor D394 rezultă că aceste societăți nu au declarat achiziții de la societatea X SRL în anul 2012.

SC X SRL nu a prezentat organelor de control alte documente aferente contractului nr. 203/01.09.2012, respectiv comenzi de transport, avize de însoțire a mărfurilor, procese verbale de predare-primire marfă sau orice alt document din care să rezulte numele delegatului, autovehiculul și că serviciile au fost prestate așa cum susține petenta etc.

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

Drept urmare, având în vedere faptul că nu s-a probat prestarea efectivă a serviciilor de

transport de către SC LT SRL, iar documentele prezentate nu pot fi reținute ca și justificare pentru serviciile de transport facturate se SC LT SRL, se reține ca în mod legal inspectorii fiscali nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de X lei și pentru TVA în sumă de X lei.

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

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

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

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

De exemplu, așa cum am precizat anterior în prezenta decizie, societatea TBS SRL a fost introdusă în mod artificial în circuitul de tranzacționare având ca punct de plecare persoanele autorizate contactate pentru susținerea cursurilor, respectiv: Prof. Univ. Dr. BEATRICE I, Prof. Univ. Dr. COSTICĂ C, Prof. Univ. Dr. IONELA D și ca beneficiar final societatea X SRL, în vederea creșterii de valoare în mod artificial cu consecința obținerii de avantaje fiscale pentru X SRL (cheltuieli și TVA deductibile fiscal) și financiare pentru persoanele fizice/juridice implicate în circuitul financiar astfel creat, în fapt cea care s-a ocupat de contractarea serviciilor în relația cu profesorii universitari fiind reprezentanta SC X SRL, d-na G Ramona.

De asemenea, din corespondența electronică purtată cu MATC SA, s-a constatat că reprezentantul societății X SRL, respectiv G RAMONA ANGELA, a negociat și a ținut legătura

cu producătorul MATC SA în legătură cu vânzarea utilajelor către INSTITUTUL PE STAT PENTRU TESTAREA SI ÎNREGISTRAREA SOIURILOR, iar LT SRL a fost introdusă în lanțul de tranzacționare de către d-na G Ramona.

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

Jurisprudența europeană în materia TVA a statuat că „O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11).

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

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

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

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

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

a) Societățile furnizoare analizate în cauză au avut aceeași administratori precum și angajați comuni, respectiv anumite persoane au fost angajate pe rând la societățile care fac obiectul prezentei analize, și la societatea verificată, SC X SRL.

Astfel:

- organele de control precizează că o parte a salariaților societății CA SRL (11 persoane) au fost angajați și la societățile LT SRL, WV SRL, UI SRL și X SRL. De exemplu dl Xeanu

Alexandru X indicat ca șofer în cazul transporturilor „efectuate” de SC CA SRL, a devenit angajat al SC CA SRL în data de 30 mai 2014, în funcția de îngrijitor spații verzi, fiind încheiat contract pe perioadă determinată (30.05.2014-30.06.2014) iar în perioada 30.09.2014-05.11.2014 a fost angajat la societatea SC X SRL, în funcția de muncitor necalificat în agricultură, dl C DANIEL ALIN CNPX a devenit angajat al SC CA SRL în data de 30 mai 2014, în funcția de îngrijitor spații verzi, fiind încheiat contract pe perioadă determinată (30.05.2014-30.06.2014), iar în perioadele 17.10.2014-17.11.2014 și 16.04.2015-08.05.2015 a fost angajat la societatea SC X SRL, în funcția de muncitor necalificat în silvicultură, d-na VE CNP X a fost angajată la SC CA SRL în perioada 19.05.2014-30.09.2014, în funcția de expert inginer horticol, la SC WV SRL în perioadele 09.05.2013-09.07.2013 și 06.09.2013-06.11.2013 în funcția de consilier inginer horticol, precum și la SC X SRL în perioadele 03.09.2014-03.05.2017 și 24.07.2018-20.09.2018 în funcția de consilier inginer horticol;

- dl Ș SORIN CNPX, figurează ca salariat la SC LT SRL în perioada 06.09.2012 - 14.01.2013, SC UI SRL în perioada 30.01.2013-22.11.2013, și la SC TBS SRL în perioada ianuarie 2013 - aprilie 2016. De asemenea, acesta a deținut funcția de administrator și a fost asociat la SC LT SRL în intervalul aprilie 2011- decembrie 2012 în care societatea LT SRL a desfășurat tranzacții economice cu societatea X SRL, de asociat la SC UI SRL în perioada 03.10.2012- 02.02.2016 și administrator în intervalul 03.10.2012- 25.05.2016. Totodată, în Procesul verbal nr. 12840/1/18.07.2017 inspectorii antifraudă precizează că dl Ș SORIN a administrat în fapt și societățile WV SRL și TBS SRL (conform adresei A\_AFR 9464/09.05.2017 întocmită de DRAF București). Astfel, doar aspectul că dl Ș SORIN a reprezentat mai multe societăți cu care SC X SRL a desfășurat operațiuni economice, este în măsură să ridice suspiciuni cu privire la comportamentul fiscal al societăților reprezentate de acesta;

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

- dl I LAURENȚIU-OCTAVIAN, asociatul și administratorul societății SC CA SRL în perioada 28.02.2007-28.07.2014, a avut calitatea de administrator/asociat și la următoarele societăți;

**b)** Au fost identificate situații în care negocierile se derulau între producător/furnizorul de servicii și reprezentanta SC X SRL, d-na G Ramona, dar pe lanțul de tranzacționare era introdusă o terță societate indicată de această doamnă. De exemplu, în data de 25.04.2012 d-na G a transmis prin email către MATC comandă pentru 3 echipamente erbicidat, tocător resturi vegetale, plug reversibil și cultivator pe 8 rânduri, cu mențiunea expresă că „*achiziția se va face pe 2 companii*”; în semnătura e-mailului au fost precizate datele de identificare ale societății X SRL, dar achiziția s-a efectuat prin SC LT SRL.;

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

**c.1)** Din analiza circuitului financiar s-a constatat că o parte însemnată din sumele de bani încasate în contul bancar al societății CA SRL de la societatea X SRL au fost achitate către societățile WV SRL, TBS SRL, UI SRL și PD SRL, dar nici una dintre aceste societăți nu a declarat tranzacții cu CA SRL.

**c.2)** În perioada 04.03.2013-31.05.2013 societatea X SRL a virat sume în valoare totală de X lei către societatea WV SRL în contul RO66X060008692151, sume din care, în această perioadă s-au efectuat următoarele viramente:

- viramente în sumă totală de X lei către contul în euro aparținând societății WV SRL, de unde au fost achitați furnizorii H KFT- X euro, LKW WI TRANSPORT- X euro și BD- X euro;

- suma de X lei a fost transferată în conturi aparținând societăților LT SRL, TBS SRL și UI SRL, societăți în cadrul cărora Ș SORIN a fost persoana împuternicită pe conturile societăților;

- suma de X lei a fost ridicată în numerar de către FG cu mențiunea „plăți diverse”;
- suma de X a fost utilizată pentru plata diverșilor furnizori (Oltenia Garden, Routier European Transport, Logitrans etc).

**c.3)** în perioada 21.09.2011 - 04.03.2013, suma de X lei a fost virată în contul societății LT SRL cod IBAN RO43RZX60013430336, deschis la Raiffeiseri Bank SA. Potrivit extraselor de cont, persoana care a fost împuternicită să efectueze operațiuni interbancare și în numerar în/din conturile societății LT SRL a fost Ș SORIN. Ulterior încasării sumelor descrise mai sus, suma de X lei a fost achitată către diverși furnizori (MATC SA, GC SRL, PORSCHE LEASING, etc), cu suma de X lei au fost alimentate diverse carduri atașate conturilor aparținând societății din care ulterior suma a fost retrasă de la diverse ATM-uri din București, suma de X lei a fost ridicată în numerar de la ghișeu de către Ș SORIN, suma de X lei a fost utilizată pentru plăți diverse efectuate cu cardul atașat contului analizat;

**c.4)** din sumele încasate de către SC UI SRL în perioada 15.01.2013-01.06.2016, în contul cu cod IBAN RO30RZBX1508X1, în valoare totală de X lei, suma de X lei a fost transferată către diverse conturi bancare aparținând societății, de unde ulterior majoritatea sumelor au fost ridicate în numerar de la ghișeu sau de la ATM; suma de X lei a fost ridicată în numerar de către Ș SORIN, iar suma de X lei a fost virată pe cardul aferent contului analizat, de unde sumele au fost extrase în numerar de la diverse ATM-uri din București;

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

Nu poate fi primită apărarea petentei în sensul că nu-i pot fi imputate eventualele nereguli săvârșite de către furnizorii săi, întrucât potrivit art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 *„Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz”, legiutorul instituind o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție, mai ales când se cunoște faptul că furnizorii au un comportament fiscal neadecvat.*

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

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

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

**Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

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

- *Atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare;*
- *Aplicarea legislației Comunitare nu poate fi extinsă și asupra tranzacțiilor efectuate de agenții economici doar în scopul de a obține anumite avantaje în mod necuvenit;*
- *Tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive;*
- *Este datoria organelor de control să verifice, în concordanță cu prevederile legislației naționale, dacă legislația Comunitară este subminată, dacă a avut loc vreun abuz în*



*cazul respectiv (paragraful 29 din cazul C-79/01 Payroll and Others ( 2002);*

- *Orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând scop economic, va fi ignorat și situația "normală" care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.*

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

Astfel, se reține că în cauză documentele prezentate de societatea verificată nu sunt de natură să justifice că livrările de bunuri s-au produs în condițiile descrise în documentele prezentate și că serviciile au fost efectiv prestate de SC CA SRL, SC PD SRL, SC LT SRL, SC WV SRL, SC UI SRL și SC TBS SRL, prin urmare, în mod legal organele fiscale nu au luat în considerare tranzacțiile înscrise în facturile emise de aceste societăți.

Drept urmare, având în vedere cele anterior precizate și prevederile legale incidente în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru suma de X lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor respinse la deducere în sumă totală de X lei (X SC LT SRL + X SC WV SRL + X SC CA SRL + X SC PD SRL + X SC UI SRL + X lei SC TBS SRL) și pentru TVA în sumă totală de X lei (X+ X+ X+ X+ X+ X lei), deduse în baza unor facturi având la furnizor datele de identificare ale următoarelor societăți: SC LT SRL, SC WV SRL, SC CA SRL, SC PD SRL, SC UI SRL și SC TBS SRL.**

Societatea afirmă că în decizia de impunere există erori de calcul și precizează că sumele ce compun baza impozabilă aferentă impozitului pe profit, cumulate, nu ating suma de X lei indicată în tabelul inițial. De asemenea, contestatara sesizează diferențe în ceea ce privește societățile LT SRL, LM OFFICE SRL și TBS SRL, în sensul că sumele reținute nu corespund sumelor facturate.

Referitor la aceste aspecte sesizate de petentă, organul de soluționare constată următoarele.

- din documentele la dosar se reține că urmare a verificărilor efectuate, față de suma totală dedusă în baza facturilor având la furnizor datele SC TBS SRL de X LEI, organele de control au acordat drept de deducere pentru suma de X lei reprezentând parte din prețul autoturismului WV, de aici provenind diferența sesizată de petentă, aspect care nu a adus nici un prejudiciu contestatarii. Totodată, se reține că în speță organele de control au determinat impozit suplimentar pentru o bază impozabilă în sumă de X lei (X-X lei), deși conform celor înscrise în raportul de inspecție valoarea cheltuielilor nedeductibile este de X lei, aspect care a fost analizat în prezenta decizie, fiind admisă contestația pentru o bază de X lei (X- X lei);

- În ceea ce privește baza impozabilă suplimentară stabilită în raport cu LM OFFICE SRL, organul de soluționare a reținut că organele de control au inclus dintr-o eroare în aceasta și suma de X lei, care reprezintă bază impozabilă înscrisă în facturi emise de o altă societate comercială, SC LM COMPANY SRL, deficiența fiind analizată anterior în prezenta decizie;

- În relația cu LT SRL se reține că față de suma totală facturată de aceasta pentru societatea verificată, organele de control au acceptat la deducere o bază impozabilă în sumă de X lei, reprezentând parte din prețul de achiziție a utilajelor, de aici provenind diferența sesizată de petentă, aspect care nu a adus nici un prejudiciu contestatarii.

### **III.9. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă totală de X lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit aceste obligații de plată în sarcina S.C. X S.R.L., în condițiile în care contestatara nu aduce argumente și nu prezintă documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, din disponibilitățile bănești ale societății au fost efectuate plăți în sumă totală de X lei pentru procurarea de bunuri/servicii (tablouri, produse pentru bebeluși, tacâmuri, corpuri de mobilier, deplasări externe, televizoare, test ADN, blender, frigider) care nu au fost utilizate în scopul desfășurării activității economice a S.C. X S.R.L., acestea fiind achiziționate pentru uzul personal al asociatului unic, d-na G Ramona Angela. Drept urmare, s-a constatat că suma de X lei are, din punct de vedere fiscal, același regim ca veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, fapt pentru care prin decizia contestată s-a stabilit că petenta avea obligația de a determina, reține și vira la bugetul de stat suma de X lei cu titlul de **impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice**.

**În drept**, potrivit art. 7 alin. (1) pct. 12 și 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 7 pct. 11 și 97 alin. (7) din Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016:

#### Legea 571/2003

„art. 7

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **art. 67- Reținerea impozitului din veniturile din investiții**

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

*sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.”*

#### Legea 227/2015

#### **„Art. 7 Definiții ale termenilor comuni**

*În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

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

- a) o distribuire de titluri de participare noi sau majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, ca urmare a unei operațiuni de majorare a capitalului social, potrivit legii;*
- b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică;*
- c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;*
- d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii;*
- e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant;*
- f) o distribuire de titluri de participare în legătură cu operațiuni de reorganizare, prevăzute la art. 32 și 33.*

*Se consideră dividende din punct de vedere fiscal și se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:*

- (i) câștigurile obținute de persoanele fizice din deținerea de titluri de participare, definite de legislația în materie, la organisme de plasament colectiv;*
- (ii) veniturile în bani și în natură distribuite de societățile agricole, cu personalitate juridică, constituite potrivit legislației în materie, unui participant la societatea respectivă drept consecință a deținerii părților sociale;*

#### **art. 97 Reținerea impozitului din veniturile din investiții**

*(7) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor/câștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor/asociaților/investitorilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende/câștig se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor. Impozitul datorat se virează integral la bugetul de stat.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a definit dividendele ca fiind o distribuire în bani efectuată de persoana juridică unui participant drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică. De asemenea, potrivit prevederilor art. 7 pct. 12 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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 furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia. Obligația de a calcula, reține și vira la bugetul de stat impozitul veniturile din dividende este a persoanei juridice.

În speță, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că societatea și-a diminuat disponibilul în numerar pentru decontarea unor achiziții de bunuri/servicii utilizate în scop personal de asociatul unic al societății, aspect la care s-a făcut referire la capitolul III, punctul B, subpunctele III.3., III.6., III.7. din prezenta decizie.

În ceea ce privește impozitul pe dividende, prin contestația formulată, reprezentantul X SRL consideră că în mod corect a fost suplimentată baza de impozitare pentru suma aferentă cheltuielilor de la DD SRL, BIG SRL și următoarele și testul ADN, respectiv pentru suma de **X lei**, dar contestă baza suplimentară în sumă de X lei, considerând că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, bunurile nefiind achiziționate în scopuri personale.

Referitor la această susținere a petentei, din documentele la dosar se reține că baza impozabilă aferentă achizițiilor de la BIG SRL- X lei, DD SRL-X lei, PT SRL- X lei, și BBC SRL- X lei și testului ADN-X lei, luată în calcul de către organele de control este în sumă de X lei (X+ X lei), nu X lei cum susține contestatara, iar impozitul pe veniturile din dividende aferent este în sumă de X lei ( $X \times 100 / 95 \times 5\%$ ). **Pe cale de consecință, pentru impozitul pe veniturile din dividende aferent, în sumă de X lei, contestația va fi respinsă ca nemotivată.**

În ceea ce privește baza impozabilă suplimentară în sumă de X lei (X lei- X lei), organul de soluționare reține că este aferentă unor achiziții pentru care petenta nu a probat că au fost utilizate în scopul desfășurării activității economice a societății, după cum urmează:

a) **suma de X lei** reprezintă contravaloarea unor achiziții de bunuri (tablouri X lei, tacâmuri X lei, corpuri de mobilier X lei, X lei TV SMART, 442 lei blender cu vas, X lei vase, X lei flori ghiveci, blat sticlă, 1X lei TV, frigider, X lei AMD rich) și servicii (contravaloare curs design vestimentar X lei).

Referitor la aceste bunuri, așa cum am arătat anterior în prezenta decizie, petenta susține că au fost achiziționate și utilizate exclusiv la sediul societății, se regăsesc fizic la sediul societății, iar cursul de design vestimentar ar fi fost urmat de administratorul societății întrucât se preconiza extinderea activității societății.

Dar din analiza documentelor la dosar, organul de soluționare a constatat că nu este probată utilizarea acestora în scopul desfășurării activității economice a societății, reținându-se următoarele:

- cu privire la achizițiile de mobilă de la SC ML SRL, în facturi nu sunt cuprinse detalii cu privire la tipul de mobilier achiziționat, fiind menționat doar „corpuri de mobilier”, 1 bucată, în valoare de X lei plus TVA/ X lei plus TVA/ X lei plus TVA, iar aceste informații nu se regăsesc nici în notele de recepție, fapt care nu permite organelor de control să identifice aceste corpuri de mobilier la sediul petentei, unde susține acestea că s-ar afla;
- pentru piesele de mobilier, ca și pentru celelalte bunuri (televizor, tablouri, blender, frigider, vase, tacâmuri, etc.) petenta nu face dovada că le-a fost atribuit un număr din Registrul numerelor de inventar, că sunt cuprinse în listele de inventariere anuale și în Registrul- inventar, care este un document obligatoriu a se întocmi, organele de control precizând că „*nu au fost înregistrate în Registrul inventar*”;
- sediul social al societății coincide cu domiciliul asociatului unic, d-na G Ramona, dar activitățile de birou ale SC X SRL se desfășoară în același sediu cu al societății afiliate SC GM SRL, în mun. X str. Feldioarei 73 Z, astfel că bunurile sunt utilizate în interesul personal al asociatului unic;
- referitor la scopul declarat de petentă pentru achiziția cursului de design vestimentar, se reține că deși de la data achiziției (2012) și până la finalizarea inspecției (2018) s-au scurs aproape 6 ani, petenta nu a probat că ar fi întreprins demersuri în sensul extinderii activității sau că din motive care nu-i sunt imputabile nu a putut continua investiția;

b) **suma de X lei** reprezintă „c-valoare deplasări externe, c- valoare servicii cazare” achiziționate de la GTR SRL (X lei), „c- valoare servicii transport” de la SC GT SRL (X lei), „cazare 1 buc” de la CONACUL V (X lei), „cazare 1 buc” SC MT SRL (X lei).

În ceea ce privește relațiile comerciale cu societățile **GTr SRL, GT SRL și MT SRL**, în contestația formulată reprezentantul societății afirmă că din documentele interne ale societății

(stocate în arhivă) rezultă că administratorul este persoana care a beneficiat de serviciile de transport și de cazare. Societatea subliniază că asemenea informații se notează și din biletele de avion și fișele de cazare, care însă nu se păstrează și nu pot fi prezentate.

De asemenea, cu privire la serviciile prestate de Conacul V reprezentantul societății a afirmat că au constat în asigurarea spațiului și a hranei pentru personalul angajat la acel moment, în vederea desfășurării unei activități de tip team building. Petenta susține că aceste cheltuieli sunt „cheltuieli de protocol”.

Dar din analiza documentelor la dosar, organul de soluționare a constatat că nu este probat că aceste servicii au fost utilizate în scopul desfășurării activității economice a societății, reținându-se următoarele:

- petenta nu aduce în susținere documentele interne la care face referire și nici nu precizează care ar fi acestea;
- societatea a prezentat un raport emis de SC GTR SRL din care reiese că deplasările au fost efectuate de d-na G RAMONA în Paris, Istanbul, Frankfurt, datele când s-au efectuat deplasările, inclusiv scopul în unele situații, respectiv „concert Robie Williams-G Ramona”, iar participarea la un concert este de la sine înțeles că este în beneficiul personal al persoanei fizice G RAMONA și nu în scopul obținerii de venituri impozabile de către SC X SRL.
- în factura emisă de CONACUL V, este înscris doar „cazare 1 buc”, fără a fi menționate persoanele în favoarea cărora este efectuată cazarea. Reprezentantul societății a afirmat că serviciile au constat în asigurarea spațiului și a hranei pentru personalul angajat la acel moment, în vederea desfășurării unei activități de tip team building, dar nu probează în niciun fel cele susținute;
- fiind vorba despre achiziția unor servicii de deplasare/cazare, petenta ar fi trebuit să probeze că au fost prestate pentru salariați și administratori, sau persoane fizice asimilate acestora, și totodată **în scopul activității desfășurate de societate**, aspect care trebuia probat de petentă prin prezentarea de documente din care să reiasă, scopul, destinația și legătura cu activitatea desfășurată de SC X SRL (Ordin de deplasare, invitații la diferite evenimente, sau alte documente).

În fapt, în conformitate cu prevederile legale anterior citate, pentru a nu considera aceste sume de bani ca fiind utilizate în scopul personal al asociatului societății, contestatara trebuia să demonstreze utilizarea acestora în scopul desfășurării activității economice a societății, condiție care așa cum rezultă din cele enunțate anterior, nu este îndeplinită.

În cauză, se constată că petenta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, din care să reiasă că sumele ridicate din casierie au fost folosite în beneficiul activității economice a SC X SRL, astfel că în mod corect organele de control au considerat că operațiunile efectuate de petentă reprezentau în fapt distribuiri către asociatul unic al petentei.

Drept urmare, având în vedere cele anterior precizate și prevederile legale incidente în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X lei ( $X \times 100 / 84 \times 16\% + X \times 100 / 95 \times 5\%$ ).**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 270, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și (6) și ale art. 279 alin. (1), (2), (3) și (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## DECIDE:

**1) Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.05.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/30.05.2018 de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma totală de X lei, din care X lei impozit pe profit, X lei TVA și X lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.**

**2) Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.05.2018, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma de X lei, din care X lei impozit pe profit, X lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice și X lei TVA.**

**3) Admiterea contestației** formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.05.2018, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma totală de X lei, din care lei impozit pe profit X lei și X lei TVA**, și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ- fiscal pentru aceste obligații.

**4) Desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.05.2018, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma de X lei, din care impozit pe profit în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei**, urmând ca organul fiscal competent să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

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