

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A**  
**Biroul Soluționare Contestații**

**DECIZIA nr. 1001 din 21 decembrie 2012**

Cu adresa nr. ....../.....2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr. ....../.....2012, **Activitatea de Inspecție Fiscală** din cadrul D.G.F.P. Prahova a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din ....., Jud. Prahova, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-PH ..... din .....2012* emisă de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală Prahova.

Decizia de impunere nr. F-PH ......./.....2012 a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de .....2012 și înregistrat la organul fiscal sub nr. F-PH ......./.....2012.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ..... lei reprezentând:

- ..... lei - impozit pe profit;
- ..... lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- ..... lei - TVA de plată;
- ..... lei - accesorii aferente TVA de plată.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile** prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societății comerciale în data de .....2012, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. ....../.....2012.

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

**I. Susținerile societății comerciale sunt următoarele:**

"[...] înțelegem să contestăm parțial actul administrativ fiscal, pentru suma de ..... lei (din totalul de ..... lei), solicitând:

1. Anularea Deciziei de impunere F-PH ......./...../.....2012, în ceea ce privește următoarele obligații fiscale:

1.1. Impozitul pe profit

(i) Anularea impozitului pe profit în sumă de ..... lei, suplimentar stabilit în sarcina subscrisei, pentru cheltuielile înregistrate de societate în perioada trim.IV 2007-trim.II 2011, cu serviciile furnizate de SC A SRL, SC D SRL, SC P SRL, SC B SRL, SC I SRL, SC N SRL, cheltuieli calificate de organele fiscale drept nedeductibile fiscal [...].

(ii) Anularea majorărilor de întârziere/dobânzilor, în sumă de ..... lei și a penalităților în sumă de ..... lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, în sumă de ..... lei;

1.2. Taxa pe valoarea adăugată

(i) Anularea TVA în sumă de ..... lei, stabilită suplimentar în sarcina subscrisei, aferentă cheltuielilor înregistrate de societate în perioada trim.IV 2007 - trim.II 2011, cu serviciile furnizate de SC A SRL, SC D SRL, SC I SRL, SC N SRL [...].

(ii) Anularea majorărilor de întârziere/dobânzilor, în sumă de ..... lei și a penalităților în sumă de ..... lei, aferente TVA pentru cheltuieli cu servicii calificate nedeductibile fiscal în sumă de ..... lei, precum și a accesoriiilor stabilite în cazul tranzacțiilor cu SC M SRL;

(iii) Anularea majorărilor de întârziere/dobânzilor, în sumă de ..... lei și penalităților în sumă de ..... lei, aferente debitelor recunoscute în sumă de ..... lei - calculate pentru perioada contestată și recalcularea acestora.

[...] MOTIVE

1. Nerespectarea unor norme dispozitive procedurale, referitoare la desfășurarea inspecției fiscale, care au condus la stabilirea în sarcina subscrisei a unor obligații suplimentare în sumă de ..... lei

1.1. *Inspecția fiscală referitoare la impozitul pe profit s-a extins peste perioada înscrisă în Avizul de inspecție, care reprezintă mandatul inspectorilor fiscali, în consecință constatările privind impozitul pe profit pentru trim.IV 2007 (perioada în afara celei avizate), sunt anulabile. [...].*

Constatările din RIF, preluate în Decizia de impunere, referitoare la debite stabilite suplimentar privind impozitul pe profit, aferent perioadei 01.10.2007-01.01.2008, sunt în sumă de ..... lei și accesorii în sumă de ..... lei (din care ..... lei dobânzi și ..... lei penalități).

În concluzie, pentru suma totală de ..... lei, actul administrativ fiscal se impune a fi anulat.

1.2. Durata inspecției fiscale, a depășit termenul legal de 3 luni

Inspecția fiscală parțială s-a desfășurat în perioada .....2011-.....2012, cu o perioadă de suspendare anunțată în condițiile art.3 și 4 din OPANAF nr.14/2010, de la data de .....2011 până la data de .....2012, dată de la care nu s-a mai comunicat nicio suspendare a acesteia.

Astfel în prima perioadă, inspecția fiscală a durat 79 de zile, respectiv 2 luni și 18 zile, urmând ca în a doua perioadă, să nu depășească cele 12 zile rămase din durata maximă de 3 luni. [...].

Nerespectarea duratei inspecției fiscale ne-a afectat în planul organizării activității curente și ne afectează în plan material, întrucât pentru perioada de depășire a termenului legal organele fiscale au calculat accesorii pe care le datorăm la scadența Deciziei de impunere, chiar dacă ne exercităm căile de atac împotriva acesteia. [...].

Astfel, pentru debitul în sumă de ..... lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și ..... lei TVA nedeductibilă, s-au calculat accesorii pentru încă 183 de zile/6 luni [...].

Dobânzile aferente celor 171 de zile cu care durata controlului fiscal s-a prelungit nemotivat, sunt în sumă de ..... lei (..... pentru impozitul pe profit și ..... lei pentru TVA). [...].

1.3. Decizia de impunere, deși stabilește diferențe suplimentare de plată atât pentru impozitul pe profit cât și pentru TVA, motivează în drept indicând temeiurile legale aplicabile exclusiv în materia impozitului pe profit. În consecință, respingerea dreptului de deducere a TVA, este nemotivată în plan legal, ceea ce atrage nulitatea acesteia. [...].

1.4. RIF și Decizia de impunere conțin date și calcule eronate și afirmații neprobate documentar, care conduc la încălcarea principiului legalității impunerii ce presupune ca marimea impozitelor datorate să fie certă și nu arbitrară.

1.4.1. Referitor la datele eronate, în Decizia de impunere fiscală nr...../2012, se prezintă la:

- pct.2.1.1 Obligații fiscale suplimentare de plată - impozit pe profit, de la pag.1 și

- pct.2.1.1 Obligații fiscale suplimentare de plată - TVA, de la pag.11

următoarele mențiuni, care nu se regăsesc și în RIF: [...].

În consecință, există o contradicție între cele două acte fiscale, cu toate că potrivit Codului de procedură fiscală, art.109, decizia de impunere se emite în baza constatărilor din RIF [...].

1.4.2. Referitor la calculele eronate

Organele de control fiscal au identificat că suma de ..... lei reprezintă TVA achitată nedatorat, care se impunea compensată din oficiu cu datoriile de aceeași natură stabilite suplimentar în sarcina subscrisei, la data la care subscrisa avea dubla calitate de creditor și debitor (și nu 2 ani mai târziu), astfel cum rezultă din constatările din RIF și calculele de accesorii [...].

Obligația de a efectua această compensare revenea organelor fiscale în baza rolului activ prevăzut de art.7, alin.1 și 2 și art.116, alin.2, 4 și 6 din Codul de procedură fiscală, astfel încât orice calcul de accesorii se putea efectua numai după operarea acestei compensări. [...].

1.4.3. Referitor la afirmații neprobate, în RIF se reține că deficiențele constatate la furnizorii noștri de servicii sunt de natură să conducă la suspiciuni asupra realității serviciilor prestate. [...].

Față de acest aspect, sesizăm următoarele încălcări ale legislației, în materie fiscală:

(i) Toate acuzațiile care se aduc subscrisei, au fost generate de comportamentul fiscal inadecvat al furnizorilor sau furnizorilor furnizorilor noștri, deși normele naționale și jurisprudența constantă a CEJ, interzice organelor fiscale să judece o operațiune efectuată de o persoană impozabilă, luând în calcul comportamentul altei persoane decât cea în discuție. [...].

(ii) Afirmațiile despre furnizorii noștri nu sunt probate prin procesele verbale încheiate la sediul acestora - mijloace de probă, pentru care legiuitorul a prevăzut în normele emise în aplicarea art.109 din Codul de procedură fiscală, obligația de a fi anexate la RIF - în consecință procesele verbale încheiate în cazul controalelor încrucișate, pe perioada suspendării inspecției fiscale, trebuiau constituite în anexe distincte [...].

(iii) În materie de TVA, jurisprudența CEJ sancționează practica organelor fiscale de a respinge dreptul de deducere al beneficiarului, în baza constatărilor efectuate la un furnizor al acestuia [...].

2. Pe fond, actul administrativ-fiscal este netemeinic și nelegal [...]

2.1. În ceea ce privește obligația de plată a sumei totale de ..... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și accesorii aferente acesteia (..... lei - dobânzi și ..... lei penalități), această datorie rezultă din respingerea cheltuielilor înregistrate cu serviciile furnizate de:

1. SC A SRL (servicii de marketing, în sumă de ..... lei);

2. SC D SRL (servicii de transport în sumă de ..... lei);

3. SC P SRL (servicii de consultanță în sumă de ..... lei);

4. SC B SRL (servicii de consultanță, în sumă de ..... lei, pentru care contestăm doar diferența de ..... lei);

5. SC I SRL (servicii de agent comercial, în sumă de ..... lei);

6. SC N SRL (servicii de marketing, în sumă de ..... lei).

În ce privește obligația de plată a sumei totale de ..... lei reprezentând TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile stabilite suplimentar și accesorii aferente acesteia (..... lei - dobânzi și ..... lei penalități), această datorie rezultă din respingerea deductibilității TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile furnizate de:

1. SC A SRL (servicii de marketing, în sumă de ..... lei);
2. SC D SRL (servicii de transport în sumă de ..... lei);
3. SC I SRL (servicii de agent comercial, în sumă de ..... lei);
4. SC N SRL (servicii de marketing, în sumă de ..... lei). [...].

2.1.1. Din analiza cheltuielilor înregistrate de subscrisa și a TVA aferent acestora, cu cei 6 furnizori mai sus menționați, prin prisma Motivului 1 (inactivitate declarată a furnizorilor), rezultă că acesta este inaplicabil în cauză, întrucât toți furnizorii pentru care formulăm prezenta contestație erau activi la data prestării serviciilor, iar facturile emise de aceștia îndeplineau condiția de document justificativ. [...].

Astfel, din datele publicate pe site-ul ANAF, rezultă că cei 6 furnizori de servicii (cu excepția SC B SRL, pentru care perioada de inactivitate devine efectivă în relațiile cu terți de la 01.07.2009), erau activi în perioada în care au prestat serviciile în beneficiul subscrisei și au emis facturi în vederea decontării serviciilor [...].

Organele de control fiscal nu-și întemeiază soluția adoptată pe constatările de la sediul subscrisei ci pe comportamentul fiscal neconform al furnizorilor noștri sau al furnizorilor furnizorilor noștri, înainte de a fi declarați inactivi - aspect care nu este sancționat cu anularea operațiunilor la beneficiar.

Ori, cum o astfel de prevedere legală nu există, nici dreptul de apreciere al organului fiscal nu poate excede dispozițiilor legale, întrucât în materie fiscală, legea este de strictă interpretare [...].

În ceea ce privește interpretarea dată art.11 din Codul fiscal, de către organele fiscale, care pretind că în situația furnizorilor inactivi, facturile emise de către aceștia nu mai îndeplinesc condiția de document justificativ, arătăm că aceasta este eronată din următorul considerent:

- operațiunile în sine/tranzacțiile și nu facturile, nu sunt luate în considerare (nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal), în condițiile art.11 din Codul fiscal, care prevede expres ignorarea/neluarea în considerare a acestor operațiuni. [...].

Ori, așa cum am arătat, tranzacțiile încheiate cu cei 6 furnizori de servicii sunt anterioare declarării inactivității acestora, în consecință nu sunt anulabile în condițiile art.11 C fiscal.

În plus, facturile primite de subscrisa de la cei 6 furnizori, prezintă condițiile de formă referitoare la informațiile cerute de normele legale unui document justificativ [...].

2.1.2. Prin prisma Motivului 2, se constată îndeplinirea condițiilor prevăzute la art.21, alin.4, lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din Normele metodologice emise în aplicarea acestuia - toate documentele prevăzute de lege, fiind întocmite de furnizorii de servicii - organele de control fiscal ridicând obiecțiuni doar asupra conținutului rapoartelor de lucru, în condițiile în care pentru serviciile în cauză (marketing, transport, consultanță, contract de agent), nu există norme de raport.

Față de acest aspect, arătăm că deductibilitatea cheltuielilor este reglementată de art.21 din Codul fiscal și normele emise în aplicarea acestuia, care reprezintă regula generală [...].

La lin.4 al art.21 din Codul fiscal, se prevede o excepție de la regulă, în cazul cheltuielilor pentru servicii intangibile, care nu sunt justificate documentar, în condițiile menționate în normele emise în aplicarea acestuia [...].

Necesitatea angajării acestor cheltuieli cu serviciile de transport, marketing, management și contract de agent comercial, este dovedită pe deplin de specificul activității SC PANSIPROD -MEDICAL SRL, întrucât acestea au contribuit în mod direct la creșterea cifrei de afaceri a societății în perioada 2008 - 2011, perioadă în care societatea a înregistrat profit din activitatea operațională (cheltuielile sunt recunoscute dacă sunt cuprinse în costul și respectiv prețul produselor livrate sau tariful serviciilor prestate și se recuperează pe seama veniturilor înregistrate).

[...] din analiza cheltuielilor cu serviciile prestate de terți rezultă că în toate situațiile au fost încheiate contracte, iar justificarea cheltuielilor evidențiate în facturi a fost detaliată în rapoartele de activitate (anexe la facturi).

2.1.3. Accesoriile în sumă de ..... lei, pentru operațiunea de regularizare a TVA, în cazul tranzacțiilor cu SC M SRL (persoană juridică aflată în insolvență, la data prestării serviciilor), pentru care baza impozabilă a fost de ..... lei, nu se datorează pentru o operațiune pentru care plata TVA se face exclusiv în baza decontului, prin operațiunea numită autolichidarea taxei. [...].

Înainte de corectarea facturilor, nu s-a produs nicio pierdere de venit la bugetul de stat, care să justifice calculul de accesorii, în condițiile aplicării regulii generale și nu excepției de la regula taxării (în care pentru această operațiune nu se face plata efectivă a TVA) [...]"

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de .....2012 de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Prahova la S.C. "....." S.R.L. din ....., s-au menționat următoarele, referitor la sumele contestate:**

"[...] III.2 Taxa pe valoarea adăugată [...].

2.1 - T.V.A. deductibilă [...]

La control, față de TVA deductibilă evidențiată de către societate în cuantum de ..... lei, a fost stabilit dreptul societății la o taxă pe valoarea adăugată deductibilă în cuantum de ..... lei, cu o diferență în minus de ..... lei (anexa nr.12).

Diferența suplimentară în sumă de ..... lei a rezultat datorită faptului că la control nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de servicii tip management, marketing și transport de la societățile comerciale S.C. A S.R.L. București - CUI RO ....., S.C. Z S.R.L. București- CUI RO ....., S.C. D S.R.L. Ilfov - CUI RO ....., S.C. P S.R.L. București - CUI RO ....., S.C. I S.R.L. Prahova - CUI RO ....., întrucât aceste unități au un comportament fiscal inadecvat, nu au depus la organul fiscal teritorial pe raza cărora își au sediul social declarat, declarații privind obligațiile fiscale datorate bugetului general consolidat al statului, raportări semestriale sau bilanțuri

aferele exercițiilor financiare încheiate, sunt declarate contribuabili inactivi înainte de data emiterii facturilor în cauză, o parte dintre ele fiind neplătitoare de TVA, așa cum a fost prezentat pe larg la paragraful "Profit".

Societatea în afara documentelor atașate la prezentul nu a putut prezenta alte documente prin care într-adevăr să se justifice prestarea efectivă a serviciilor înregistrate în contabilitate pe cheltuieli.

Având în vedere situațiile furnizorilor înscrși în facturi, respectiv inactivi, societăți care nu și-au îndeplinit obligațiile declarative rezultă faptul că nu s-a identificat proveniența legală a serviciilor ce au fost înscrise în facturi la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor".

Astfel, înregistrarea de către S.C. .... S.R.L. a facturilor provenite de la acești "furnizori" în evidența contabilă, cât și declararea achizițiilor respective prin declarația informativă formular 394 nu dovedește proveniența legală a serviciilor, ci doar intrarea lor în gestiune.

Astfel societatea a încălcat prevederile art.11 alin.(1) și alin. (1<sup>2</sup>), art.21 alin.(4) lit.f), lit.m) și lit.r) din Codul fiscal, pct.48 Titlul II din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, art.6 pct.(1) și pct.(2) din Legea nr.82/1991 R Legea contabilității, art.6 și art.105 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu cele ale Deciziei V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție [...].

Din analiza documentelor justificative evidențiate în jurnalul pentru cumpărări s-a reținut că societatea a respectat prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pentru bunurile și serviciile destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, pe bază de facturi fiscale emise pe numele său de persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de TVA, excepție făcând cele prezentate mai sus.

## 2.2. TVA colectată [...]

Din verificarea modului de constituire a taxei pe valoarea adăugată colectată, urmare analizării concordanțelor dintre datele evidențiate și cele înscrise în documentele de livrare, la control s-a constatat o TVA colectată în sumă de ..... lei, mai mult cu suma de ..... lei.

Diferența suplimentară în sumă de ..... lei reprezintă TVA colectată la control urmare operațiunii de import efectuată din Belgia de la furnizorul G, urmată de o achiziție intracomunitară din Austria, [...], pentru care societatea verificată avea obligația aplicării măsurilor de simplificare, respectiv taxării inverse. Precizăm faptul că societatea a dedus TVA în sumă de ..... lei prin articolul contabil 4426 "TVA deductibilă" = 462 "creditori diverși G" concomitent efectuând și plata acestuia către bugetul de stat în contul TVA (aspect rezultat și din fișa pe plătitor). Așa cum a procedat societatea a încălcat prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare. Menționăm faptul că urmare deficienței mai sus prezentate nu au fost calculate majorări de întârziere deoarece societatea a achitat această TVA.

## 2.3. TVA de plată

În perioada verificată (ianuarie 2008 - iulie 2011) unitatea a stabilit o taxă pe valoarea adăugată de plată în cuantum de ..... lei și a declarat organului fiscal teritorial o taxă pe valoarea adăugată de plată în cuantum de ..... lei și a declarat organului fiscal teritorial o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă totală de ..... lei, cu o diferență declarată în plus organului fiscal teritorial în cuantum de ..... lei și a virat suma de ..... lei, mai mult cu suma de ..... lei (anexa nr.12).

Având în vedere constatările înscrise la paragraful "TVA deductibilă" și "TVA colectată" la control s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă totală de ..... lei, cu o diferență suplimentară de ..... lei (..... lei TVA deductibilă + ..... lei TVA colectată - ..... lei TVA declarată în plus). Astfel, pentru diferența suplimentară de taxă pe valoarea adăugată stabilită la control în cuantum de ..... lei, au fost calculate accesorii.

Precizăm faptul că la calculul accesoriilor s-a avut în vedere și suma de ..... lei ce reprezintă TVA dedusă în perioada 24.09.2008 - 28.02.2009 pe baza facturilor fiscale emise de furnizorul S.C. M SRL .....-CUI ..... (anexa 13). [...].

Astfel, în perioada 24.09.2008-28.02.2009 furnizorul a înscris eronat TVA în facturile emise, iar SC ..... SRL a dedus TVA în condițiile în care avea obligația să aplice măsurile de simplificare privind TVA, respectiv taxare inversă și să înregistreze și TVA colectată în sumă totală de ..... lei conform prevederilor art.160 alin.(5) din Legea nr.571/2003. [...].

Astfel, urmare deficiențelor constatate privind diminuarea TVA de plată aferentă perioadei septembrie 2008 - iulie 2010, la control au fost calculate accesorii de întârziere pentru perioada 25.10.2008 - 25.08.2010, data la care TVA în sumă de ..... lei a fost regularizată (stornată de furnizor ca și taxă colectată și de beneficiar ca și taxă deductibilă).

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) și alin.(7) din O.G. nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, au calculat accesorii în cuantum de ..... lei din care majorări în sumă de ..... lei și penalități în valoare de ..... lei (anexa nr.14). [...].

## III.1 Impozitul pe profit [...]

Urmare verificării efectuate, pentru perioada trim IV 2007 - trim II 2011, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un profit impozabil suplimentar în sumă totală de ..... lei (anexa nr.1). Acesta a rezultat din faptul că organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal:

A) - cheltuieli în cuantum de ..... lei, generate de înregistrarea serviciilor de tip marketing, management și transport, contabilizate de societate în contul contabil 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terți" întrucât realitatea și necesitatea serviciilor nu au fost elucidate la data inspecției fiscale.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au identificat o serie de achiziții de servicii pe bază de documente (facturi) care nu îndeplinesc condițiile de "document justificativ" în sensul prevederilor Legii nr.82/1991 R, Legea Contabilității.

Facturile poartă explicația consultanță, management și transport și sunt emise de către unități cu un comportament fiscal inadecvat, de tip fantomă, care nu au depus la organul fiscal teritorial pe raza căruia își au sediul social declarații privind obligațiile fiscale datorate bugetului general consolidat al statului, raportări semestriale sau bilanțuri aferente exercițiilor financiare încheiate, care nu funcționează la sediul social declarat și sunt declarate contribuabili inactivi prin Ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Aceste aspecte au rezultat atât urmare accesării bazei de date INFO-PC Dosar Fiscal, date furnizate prin accesarea siteului Ministerului Finanțelor Publice, siteului Oficiului Național al Registrului Comerțului, cât și urmare unei verificări încrucișate solicitată la organul fiscal teritorial pe raza căruia își are sediul social declarat furnizorul de servicii.

În aceste condiții, conform prevederilor art.11 alin.1 și 1<sup>2</sup>, art.21 alin.(4) lit.f), m) și r), art.146 alin.(1) lit.a) respectiv art.155 alin.(5) din Codul fiscal, pct.46 Titlul VI din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal coroborate cu prevederile art.6 din Legea nr.82/1991 Republicată, a contabilității, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate și consemnate de către aceste societăți în documentele emise către S.C. .... S.R.L. .... și, pe cale de consecință, întrucât realitatea și necesitatea serviciilor nu au fost elucidate la data inspecției fiscale, au anulat dreptul de deducere a TVA deductibilă și a costurilor generate de înregistrarea serviciilor, așa cum vom prezenta pe larg în continuare (anexa nr.2):

Cheltuielile stabilite la control ca și nedeductibile fiscal în cuantum de ..... lei au fost rezultate din relațiile desfășurate de societatea verificată cu:

1) SC A SRL - CUI RO .....

În perioada octombrie 2007-septembrie 2009 s-au identificat în evidența contabilă achiziții de servicii tip marketing în valoare fără TVA de ..... lei și TVA în sumă de ..... lei înregistrate de societate în contul contabil 628 "cheltuieli cu serviciile prestate", ce au fost considerate la control ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal (anexa nr.3). [...].

În data de 08.11.2011 societatea înaintează organelor de inspecție fiscală un opis înregistrat la AIF Prahova sub nr...../.....2011 în baza căruia au fost înaintate o serie de documente, reprezentând:

1) Contractul de marketing nr.25 încheiat în data de 04.07.2007 între SC ..... SRL, în calitate de beneficiar și SC A SRL, în calitate de prestator reprezentată legal prin administrator dl. B.A. [...].

2) Fișa analitică furnizor SC A SRL din care rezultă că în perioada 02.10.2007 - 03.09.2009 au fost emise facturi de prestări servicii în valoare fără TVA de ..... lei și TVA de ..... lei documente ce au fost achitate exclusiv prin transfer bancar.

3) Rapoarte de activitate lunar întocmite în perioada octombrie 2007-septembrie 2009 și studii de piață.

Din analiza acestor documente s-au constatat următoarele aspecte:

Rapoartele de activitate sunt întocmite lunar (în unele cazuri 2-3 rapoarte de activitate pe lună) prin care sunt prezentate sintetic activitățile desfășurate în lunile respective (realizare studiu de piață, training agenți vânzări, organizare prezentare produse speciale) și au fost cuantificate în funcție de orele lucrate la diferite prețuri pe oră.

Studiile de piață puse la dispoziția organelor de control au fost întocmite pe o coală A4, sunt intitulate în marea majoritate a cazurilor "Analiza comportamentului clienților" și nu pot fi reținute de organele de inspecție fiscală ca și documente justificative așa cum vom arăta în continuare: [...]

În studiul de piață prezentat organele de inspecție fiscală au constatat că:

- nu sunt indicați clienții ai căror comportament a fost analizat, aceștia fiind enumerați generic ca și clienți, respectiv "spitale, cabinete medicale, clinici" și acesta nu conține date cu privire la identitatea lor, fiind imposibilă verificarea (eventuală) a acestora;

- nu sunt indicate produsele speciale comercializate care au făcut obiectul studiului de piață efectuat;

- au fost enumerați pe scurt parametri urmăriți în realizarea studiului de piață, [...], fără a se prezenta date concrete reținute în urma acestor parametri (clienți supuși studiului, competiția analizată și ce avantaje au rezultat).

[...] Menționăm faptul că atât rapoartele de activitate cât și studiile de piață nu demonstrează conform prevederilor legale prestarea efectivă a serviciilor, precum și necesitatea efectuării acestor servicii.

Reține atenția și faptul că dl. B.A. asociatul unic al SC A SRL a fost angajatul SC ..... SRL începând cu data de 10.04.2006, pe o perioadă nedeterminată în baza contractului individual de muncă nr...../13.04.2006 fiind încadrat în funcția de consultant management, durata timpului de lucru fiind de 8 ore pe zi.

Începând cu data de 01.03.2008 în baza deciziei nr...../29.02.2008 contractul individual de muncă al domnului B.A. a încetat prin acordul părților. [...].

În data de .....2011 organele de inspecție fiscală au întocmit Solicitarea de control încrucișat nr....., prin care a fost solicitată organelor de inspecție fiscală din cadrul DGFP Ilfov efectuarea unei verificări încrucișate la SC A SRL Ilfov.

Organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP Ilfov au transmis cu adresa nr...../.....2012 Procesul verbal încheiat în data de .....2012 din care rezultă următoarele aspecte:

- "organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP Ilfov nu au putut stabili un contact cu dl. B.A., în calitate de administrator, acesta nedând curs invitației organelor de inspecție fiscală în vederea prezentării documentelor financiar contabile ale SC A SRL. [...]

- întrucât SC A SRL se sustrage de la control, organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP Ilfov se află în imposibilitatea de a stabili dacă contribuabilul deține documente care să justifice serviciile efectuate.

- de asemenea organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP Ilfov au întocmit și transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul Ilfov sesizarea penală nr...../.....2012"

Întrucât din datele prezentate rezultă că SC A SRL nu funcționează la sediul social declarat, a fost propusă pentru includerea în lista contribuabililor declarați inactivi, precum și faptul că nu justifică prestarea efectivă a serviciilor, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili realitatea serviciilor consemnate în documentele prezentate, existând astfel suspiciunea că acestea nu sunt reale, la control au fost anulate costurile în sumă de ..... lei, generate de înregistrarea pe cheltuieli a acestor servicii.

Așa cum a procedat SC ..... SRL, prin înregistrarea pe cheltuieli a achizițiilor de servicii, a încălcat prevederile art.21, (4), lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile punctului 48 din H.G. nr.44/2004 [...].

2. S.C. D S.R.L. Ilfov, CUI RO .....

În perioada martie - noiembrie 2010 s-au identificat în evidența contabilă achiziții de servicii tip transport în valoare fără TVA de ..... lei și TVA de ..... lei (anexa nr.4).

Din informațiile existente la nivelul D.G.F.P. Prahova-A.I.F. s-a constatat faptul că această societate are un comportament fiscal inadecvat (nu și-a îndeplinit obligațiile declarative începând cu luna iulie 2009, nu a depus declarații fiscale și bilanțuri contabile).

Totodată, SC D SRL a fost inclusă în lista contribuabililor inactivi începând cu data de 30.05.2011. [...].

Precizăm faptul că din documentele puse la dispoziție (contract de transport nr....., facturi fiscale) nu se justifică prestarea efectivă a serviciilor, organele de inspecție fiscală neputând stabili realitatea serviciilor consemnate în documentele prezentate, existând astfel suspiciunea că acestea nu sunt reale, astfel la control au fost anulate costurile în sumă de ..... lei, generate de înregistrarea serviciilor pe cheltuieli.

3. S.C. P S.R.L. București, CUI .....

În perioada octombrie 2010 - iulie 2011 s-au identificat în evidența contabilă achiziții de servicii de consultanță în valoare fără TVA de ..... lei și TVA în cuantum de ..... lei (anexa nr.5).

Din informațiile existente la nivelul D.G.F.P. Prahova-A.I.F. s-a constatat faptul că această societate are un comportament fiscal inadecvat (nu și-a îndeplinit obligațiile declarative începând cu luna martie 2010, nu au depus declarații fiscale și bilanțuri contabile).

Totodată, SC P SRL a fost inclusă în lista contribuabililor inactivi începând cu data de 11.06.2009 conform OPANAF nr.1167/29.05.2009 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Menționăm faptul că acest furnizor a fost reactivat începând cu data de 17.08.2010 conform OPANAF nr.2249/30.07.2010. De asemenea începând cu data de 01.07.2009 S.C. P S.R.L. a fost scoasă din evidență ca plătitor de TVA.

[...]. Precizăm faptul că din documentele puse la dispoziție (facturi fiscale, raport de activitate) nu se justifică prestarea efectivă a serviciilor, organele de inspecție fiscală neputând stabili realitatea serviciilor consemnate în documentele prezentate, existând astfel suspiciunea că acestea nu sunt reale, astfel la control au fost anulate costurile în sumă de ..... lei generate de înregistrarea serviciilor. [...].

6. S.C. B S.R.L. - CUI .....

În perioada mai - septembrie 2009 s-au identificat în evidența contabilă achiziții de servicii în valoare fără TVA de ..... lei și TVA în cuantum de ..... lei (anexa nr.8).

Din informațiile existente la nivelul D.G.F.P. Prahova-A.I.F. s-a constatat faptul că această societate are un comportament fiscal inadecvat în sensul că nu și-a îndeplinit obligațiile declarative începând cu luna decembrie 2007, nu a depus declarații fiscale și bilanțuri contabile, are cazier fiscal.

Mai mult, S.C. B S.R.L. a fost inclusă în lista contribuabililor inactivi începând cu data de 11.06.2009 conform OPANAF nr.1167/2009 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, astfel că pe perioada emiterii facturilor în cauză această unitate era inactivă.

De asemenea S.C. B S.R.L. are ca și activitate "Activități de întreținere corporală".

Precizăm faptul că societatea verificată nu justifică efectuarea acestor servicii, organele de inspecție fiscală neputând stabili realitatea serviciilor consemnate în documentele prezentate, existând astfel suspiciunea ca acestea nu sunt reale, astfel la control au fost anulate costurile în sumă de ..... lei generate de înregistrarea serviciilor pe cheltuieli.

7. S.C. I S.R.L. - CUI .....

În perioada mai - iunie 2010 s-au identificat în evidența contabilă achiziții de servicii în valoare fără TVA de ..... lei și TVA în cuantum de ..... lei (anexa nr.9).

Din informațiile existente la nivelul D.G.F.P. Prahova-A.I.F. s-a constatat faptul că această societate are un comportament fiscal inadecvat în sensul că:

- nu a declarat livrările prin formularul 394 "Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național", aceasta nedepunând nicio declarație 394 la organul fiscal teritorial;
- nu a depus niciun decont de TVA;
- ultima declarație privind impozitul pe profit a fost cea aferentă trimestrului I 2010;
- nu a depus niciun bilanț contabil;
- are cazier fiscal;
- nu a depus declarații fiscale.

Datorită acestui comportament, SC I SRL a fost inclusă în lista contribuabililor inactivi începând cu data de 07.10.2010 conform OPANAF nr.2499/21.09.2010.

Precizăm faptul că societatea verificată nu justifică efectuarea acestor servicii, organele de inspecție fiscală neputând stabili realitatea serviciilor consemnate în documentele prezentate, existând astfel suspiciunea ca acestea nu sunt reale, astfel la control au fost anulate costurile în sumă de ..... lei generate de înregistrarea serviciilor pe cheltuieli.

8. S.C. N S.R.L. - CUI .....

În luna octombrie 2009 s-au identificat în evidența contabilă achiziții de servicii reprezentând "consultanță marketing" în valoare fără TVA de ..... lei și TVA în cuantum de ..... lei (anexa nr.10).

Din informațiile existente la nivelul D.G.F.P. Prahova-A.I.F. s-a constatat faptul că această societate are un comportament fiscal inadecvat (nu și-a îndeplinit obligațiile declarative de la înființare, nu a depus declarații fiscale și bilanțuri contabile).

Totodată, S.C. N S.R.L. a fost inclusă în lista contribuabililor inactivi începând cu data de 07.10.2010 conform OPANAF nr.2499/21.09.2010 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Precizăm faptul că societatea verificată nu justifică efectuarea acestor servicii, organele de inspecție fiscală neputând stabili realitatea serviciilor consemnate în documentele prezentate, existând astfel suspiciunea ca acestea nu sunt reale, astfel la control au fost anulate costurile în sumă de ..... lei generate de înregistrarea serviciilor pe cheltuieli. [...].

B) - cheltuieli în cuantum de ..... lei - înregistrate în contul contabil 654 "pierderi din creanțe și debitori diverși" [...].

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală, la impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de ..... lei, au mai adăugat și suma de ..... lei reprezentând impozit pe profit nedeclarat în anul 2007, stabilind o diferență suplimentară totală în cuantum de ..... lei.

Pentru diferența suplimentară în cuantum de ..... lei, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) și alin.(7), respectiv art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, au fost calculate accesorii în sumă totală de ..... lei, [...]."

**III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

#### **A) Referitor la aspectele de procedură și formă a deciziei de impunere:**

- Societatea contestatoare susține că inspecția fiscală privind impozitul pe profit s-a extins peste perioada înscrisă în Avizul de inspecție, care reprezintă mandatul inspectorilor fiscali, iar în consecință, constatările privind impozitul pe profit pentru trimestrul IV 2007 - perioadă în afara celei avizate, sunt anulabile.

Însă, în baza prevederilor art.101 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, respectiv: "Art. 101. - (1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.", organele de control din cadrul A.I.F. Prahova au înștiințat S.C. "....." S.R.L., prin Avizul de inspecție fiscală nr. F-PH ..... din .....2011, cu privire la efectuarea verificării impozitului pe profit pe perioada 01 ianuarie 2008 - 30 iunie 2011 și a taxei pe valoarea adăugată pe perioada 01 ianuarie 2008 - 31 iulie 2011.

În urma inițierii inspecției fiscale, organele de control au constatat unele deficiențe privind modul de stabilire a obligațiilor datorate de societatea comercială bugetului general consolidat, drept pentru care, inspecția fiscală a fost extinsă în conformitate cu prevederile art.98 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, respectiv:

"Art. 98. - Perioada supusă inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat."

Astfel, perioada supusă inspecției fiscale a început de la sfârșitul perioadei controlate anterior prin Raportul de inspecție fiscală nr. ....../.....2008, respectiv perioada verificată pentru impozitul pe profit s-a extins și pe trimestrul IV 2007, taxa pe valoarea adăugată fiind verificată anterior până la data de 31.12.2007.

Extinderea perioadei verificate s-a făcut cu acordul S.C. "....." S.R.L., așa cum rezultă din mențiunea înscrisă pe Avizul de inspecție fiscală nr.F-PH ..... din .....2011, respectiv: "Sunt de acord cu verificare tr. IV 2007" - semnată și ștampilată de societatea comercială.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că susținerile societății comerciale nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

- Societatea contestatoare susține că durata inspecției fiscale a depășit termenul legal de 3 luni, astfel că accesoriile calculate pentru 183 zile/6 luni de la data expirării termenului de 3 luni nu sunt datorate bugetului general consolidat.

Însă, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat unele deficiențe privind modul de stabilire a impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului de stat de către societatea comercială, iar în vederea certificării realității unor operațiuni economice efectuate de către societatea verificată, au fost necesare efectuarea unor controale încrucișate la unii parteneri de afaceri. Astfel, prin adresa A.I.F. nr. F-PH ...../.....2011 s-a comunicat S.C. "....." S.R.L. suspendarea inspecției fiscale începând cu data de .....2011.

Urmare răspunsurilor primite de la organele A.N.A.F. cu privire la verificările încrucișate efectuate, prin adresa nr. ..../.....2012 A.I.F. Prahova a comunicat S.C. "....." S.R.L. reînceperea inspecției fiscale începând cu data de .....2012.

Însă, din cauza programului de lucru foarte încărcat, organele de inspecție fiscală fiind angrenate în acțiuni cuprinse în programul de activitate al A.I.F. Prahova, a fost reprogramată reînceperea inspecției fiscale începând cu data de .....2012, acest fapt fiind adus la cunoștința societății verificate prin adresa nr. ..../.....2012. Inspecția fiscală a fost finalizată în data de .....2012 prin emiterea Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere.

Suspendarea inspecției fiscale a fost realizată în baza prevederilor art.104 alin.(4) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, care prevede: "(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta."

Conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(2) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate la inspecția fiscală se datorează dobânzi și penalități de întârziere începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Doar la finalizarea inspecției fiscale au putut fi stabilite obligațiile de plată ale societății verificate, la data inițierii inspecției fiscale organele de control neavând încă cunoștința de diferențele de plată care vor rezulta între evidența contabilă a societății și datele stabilite la control, astfel că sunt legal datorate accesoriile calculate până la data finalizării inspecției fiscale.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că susținerile societății comerciale nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

- Societatea comercială susține că decizia de impunere motivează în drept diferențele stabilite la impozitul pe profit și TVA de plată indicând temeuri legale aplicabile exclusiv impozitului pe profit, respingerea dreptului de deducere a TVA fiind nemotivată în plan legal.

Însă, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă facturi de prestări servicii a căror realitate nu a putut fi dovedită, facturi emise de societăți cu un comportament fiscal inadecvat sau societăți declarate inactive înainte de data înscrisă pe facturile fiscale.

În Raportul de inspecție fiscală se precizează la capitolul de TVA (pag.4): "Diferența suplimentară în sumă de ..... lei a rezultat datorită faptului că la control nu s-a acordat dreptul de deducere, aferentă achizițiilor de servicii tip management, marketing și transport [...], așa cum a fost prezentat pe larg la **paragraful "Profit"**. [...]", iar la capitolul privind impozitul pe profit se precizează (pag.13 și 14): "În aceste condiții, conform prevederilor art.11 alin.1 și 1<sup>^</sup>2, art.21 alin.(4) lit.f, m) și r), **art.146 alin.(1) lit.a)**, respectiv **art.155 alin.(5) din Codul Fiscal, pct.46, Titlul VI din H.G. nr.44/2004** privind Normele de aplicare ale Codului Fiscal coroborat cu prevederile art.6 din Legea nr.82/1991 Republicată, a contabilității, organele de inspecție fiscală

nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate și consemnate de către aceste societăți în documentele emise către S.C. .... S.R.L. .... și, pe cale de consecință, întrucât realitatea și necesitatea serviciilor nu au fost elucidate la data inspecției fiscale, **au anulat dreptul de deducere a T.V.A. deductibilă și a costurilor generate de înregistrarea serviciilor [...].**"

Facem precizarea că organele de inspecție fiscală au înscris la pag.5 din Raport că societatea comercială "[...] a respectat prevederile **art.146, alin.(1), lit.a), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pentru bunurile și serviciile destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, pe bază de facturi fiscale emise pe numele său, de persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de TVA, excepție făcând cele prezentate mai sus.**", adică achizițiile de servicii tip management, marketing și transport pentru care nu s-a acordat drept de deducere a TVA deductibilă în sumă de ..... lei.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că neacordarea dreptului de deducere a TVA a fost motivată și în drept de către organele de inspecție fiscală, astfel că susținerile societății comerciale nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

- Societatea comercială susține că Raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere conțin date și calcule eronate și afirmații neprobate documentar.

Însă, referitor la datele eronate, așa cum rezultă atât din decizia de impunere, cât și din Raportul de inspecție fiscală, obiectivul inspecției fiscale a fost verificarea impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată. Înscrierea sub tabelul obligațiilor fiscale suplimentare de plată - pag.1 și pag.11 din Decizia de impunere, a mențiunii "*\*Lista cuprinzând impozitul pe venitul din salarii stabilit suplimentar de plată, defalcat pe sediul principal și sediile secundare, este anexată prezentei decizii de impunere*" reprezintă o adnotare generală în programul informatic, care nu influențează însă obligațiile de plată suplimentare înscrise în tabel.

Referitor la dobânzi/majorări de întârziere, așa cum se menționează și la a doua adnotare din decizia de impunere (\*\*), în tabelul obligațiilor fiscale suplimentare de plată se înscrie valoarea cumulată a acestor obligații accesorii.

Așa cum rezultă din anexele nr.11 și 14 la Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au calculat corect majorările de întârziere până la data de 30.06.2010 în cotă legală de 0,1%, începând cu data de 01.07.2010 fiind calculate dobânzi în cotă legală de 0,05% iar după data de 01.10.2010 fiind calculate dobânzi în cotă legală de 0,04%.

Conform anexei nr.11 la R.I.F., valoarea cumulată a majorărilor de întârziere/dobânzilor aferente impozitului pe profit este de ..... lei, aceeași valoare fiind înscrisă și la pag.1 din decizia de impunere - pct.2 din tabelul obligațiilor fiscale suplimentare de plată.

De asemenea, conform anexei nr.14 la R.I.F., valoarea cumulată a majorărilor de întârziere/dobânzilor aferente TVA este de ..... lei, aceeași valoare fiind înscrisă și la pag.11 din decizia de impunere - pct.2 din tabelul obligațiilor fiscale suplimentare de plată.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că nu există neconcordanțe între decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, așa cum se susține în contestație.

Referitor la calculele eronate, societatea comercială susține că suma de ..... lei stabilită la control ca fiind TVA achitată dar nedatorată, trebuia compensată din oficiu cu datoriile de aceeași natură stabilite suplimentar, la data la care societatea avea dubla calitate de creditor și debitor, cu consecințe asupra calculului de accesorii.

În fapt, suma de ..... lei reprezintă TVA colectată suplimentar la control ca urmare a operațiunii de import efectuată din Belgia de la furnizorul S, urmată de o achiziție intracomunitară din Austria, declarată de reprezentantul vamal V GmbH în declarația 390 Vies, pentru care societatea comercială verificată avea obligația aplicării măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse.

Așa cum a rezultat din evidența contabilă a societății, precum și din fișa pe plătitor aflată la organul fiscal teritorial, societatea comercială a dedus TVA în sumă de ..... lei prin articolul contabil 4426 "TVA deductibilă" = 462 "Creditori diverși S", concomitent efectuând și plata acestei taxe în contul bugetului de stat.

Facem precizarea că organele de inspecție fiscală nu au posibilitatea compensării din oficiu a unor sume achitate în plus de societate cu eventualele obligații suplimentare de plată de

aceeași natură stabilite la control, ci doar organul fiscal teritorial poate efectua respectivele compensări prin fișa pe plătitor în baza datelor cuprinse în decizia de impunere.

În ceea ce privește calculul de obligații accesorii aferente diferențelor suplimentare la TVA de plată, din analiza anexei nr.14 la R.I.F. rezultă că baza de calcul avută în vedere la stabilirea accesoriilor nu a cuprins și TVA colectată suplimentar în sumă de ..... lei, astfel că susținerile din contestație nu sunt reale.

Referitor la afirmațiile neprobate documentar, societatea comercială susține că procesele verbale ale acțiunilor de control încrucișat nu au fost anexate raportului de inspecție fiscală, astfel încât toate afirmațiile referitoare la terții cu care societatea a derulat relații comerciale nu sunt probate documentar. De asemenea, se susține că, deși în raportul de inspecție fiscală se menționează că acesta cuprinde 20 de anexe, totuși societatea comercială a primit doar primele 14 anexe.

Însă, organele de inspecție fiscală nu au obligația să prezinte societății comerciale verificate procesele verbale încheiate ca urmare a controalelor încrucișate efectuate la furnizorii acesteia.

În ceea ce privește anexele de la nr.15 la nr.20 care nu au fost transmise societății comerciale, așa cum rezultă din capitolul VIII "Anexe" al Raportului de inspecție fiscală - pag.43:

- anexele nr.15 și nr. 16 reprezintă raportul privind declarația informativă 394, respectiv raportul privind declarația recapitulativă 390, cuprinzând declarațiile 394 și 390 depuse de societatea comercială la organul fiscal teritorial, situații pe care le deține și societatea comercială;

- anexa nr.17 reprezintă invitația la discuția finală, anexa nr.18 reprezintă punctul de vedere al reprezentantului societății, iar anexa nr.19 reprezintă declarația pe propria răspundere, toate aceste documente aflându-se în posesia societății comerciale verificate;

- anexa nr.20 reprezintă balanțele de verificare întocmite de societate și puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către aceasta.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că susținerile societății comerciale nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

## **B) Referitor la aspectele de fond ale deciziei de impunere:**

\* Prin **Raportul de inspecție fiscală din ..... 2012**, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova, a fost verificat modul de constituire, evidențiere și declarare a impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului general consolidat de către S.C. "....." S.R.L. din ....., jud. Prahova.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este "Fabricarea preparatelor farmaceutice" - cod CAEN 2120.

• Verificarea **taxei pe valoarea adăugată** a cuprins perioada **01 ianuarie 2008 - 31 iulie 2011**, iar în urma controlului s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentar datorată în sumă de ..... lei, diferență suplimentară pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei).

Aceste obligații fiscale de plată suplimentare sunt consecința următoarelor influențe:

- ..... lei TVA deductibilă pentru care organele de control nu au acordat drept de deducere, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada analizată pentru care nu s-a dovedit realitatea tranzacțiilor - sumă contestată parțial și motivată;

- ..... lei TVA colectată suplimentar la control - sumă contestată și nemotivată;

- (-) ..... lei TVA declarată în plus.

Față de totalul de ..... lei reprezentând TVA stabilită ca diferență suplimentară de plată prin Decizia de impunere nr.F-PH ...../.....2012, societatea comercială formulează contestație pentru suma de ..... lei constituită din ..... lei TVA deductibilă fără drept de deducere + ..... lei TVA colectată suplimentar - ..... lei TVA declarată în plus, precum și pentru dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei).

Diferența suplimentară la TVA de plată în sumă de ..... lei (..... lei sumă stabilită suplimentar - ..... lei sumă contestată) este acceptată de societatea comercială ca datorată bugetului general consolidat.

Precizăm că dobânzile și penalitățile de întârziere au fost calculate doar aferent TVA deductibilă pentru care nu s-a acordat drept de deducere, precum și aferent TVA în sumă de ..... lei dedusă pe baza facturilor emise de un contribuabil aflat în procedura de insolvență, pe perioada cuprinsă între data emiterii facturilor inițiale și data regularizării TVA. Aferent TVA colectată suplimentar în sumă de ..... lei nu au fost calculate accesorii întrucât societatea a achitat această taxă la data scadentă.

• Verificarea **impozitului pe profit** a cuprins perioada **01 octombrie 2007 - 30 iunie 2011**. Pe total perioadă verificată la inspecția fiscală s-a stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă totală de ..... lei, care a condus la stabilirea unei diferențe suplimentare la impozitul pe profit în sumă de ..... lei, la care s-a adăugat impozitul pe profit în sumă de ..... lei nedecarat de societatea comercială în anul 2007, rezultând o diferență suplimentară la impozitul pe profit în sumă totală de ..... lei. Aferent diferenței suplimentare au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei).

Aceste obligații fiscale de plată suplimentare sunt consecința următoarelor influențe:

- ..... lei cheltuieli nedeductibile fiscal reprezentând servicii de marketing, management și transport pentru care nu s-a dovedit realitatea și necesitatea prestării lor - sumă contestată parțial;

- ..... lei cheltuieli nedeductibile fiscal reprezentând pierderi din creanțe și debitori diverși - sumă necontestată.

Față de totalul de ..... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr.F-PH ...../.....2012, societatea comercială formulează contestație pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei, constituit din ..... lei impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de ..... lei și ..... lei impozit pe profit nedecarat de societate în anul 2007, precum și pentru dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei).

Diferența suplimentară la impozitul pe profit în sumă de ..... lei (..... lei sumă stabilită suplimentar - ..... lei sumă contestată) este acceptată de societatea comercială ca datorată bugetului general consolidat.

**1) Referitor la TVA de plată în sumă de ..... lei și la impozitul pe profit în sumă de ..... lei, sume contestate și motivate, precizăm următoarele:**

În fapt, pentru perioada verificată, respectiv octombrie 2007 - iulie 2011, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar obligații fiscale datorate de societatea comercială, respectiv TVA de plată în sumă de ..... lei, precum și impozit pe profit în sumă de ..... lei (..... lei x 16%), ca urmare a înregistrării în evidența contabilă a unor facturi emise de 8 societăți comerciale furnizoare care au avut un comportament fiscal inadecvat și prestarea serviciilor nu a fost justificată cu documente.

Din aceste diferențe, societatea comercială contestă TVA de plată în sumă de ..... lei, precum și impozit pe profit în sumă de ..... lei (..... lei x 16%), stabilite suplimentar la inspecția fiscală ca urmare a înregistrării în evidența contabilă a unor facturi emise de 6 societăți comerciale furnizoare care au avut un comportament fiscal inadecvat și prestarea serviciilor nu a fost dovedită cu documente. Astfel:

**a) Furnizorul S.C. "A" S.R.L. ....** a emis pentru societatea comercială contestatoare în perioada 02 octombrie 2007 - 03 septembrie 2009 un număr de 71 facturi fiscale în valoare totală de ..... lei, din care ..... lei valoare (începând cu 02.10.2007) și ..... lei TVA (începând cu 01.01.2008) - anexa nr. 3 la RIF, reprezentând contravaloare prestări servicii de marketing.

Pentru justificarea prestării serviciilor de marketing, societatea comercială a prezentat Contractul de marketing nr.25 încheiat în data de 04 iulie 2007 între S.C. "A" S.R.L. în calitate

de prestator și S.C. "....." S.R.L. în calitate de beneficiar, rapoarte de activitate întocmite lunar în perioada octombrie 2007 - septembrie 2008, studii de piață.

Însă din analiza documentelor prezentate au rezultat următoarele:

- Deși toate facturile prezentate poartă mențiunea că au fost întocmite de B.A., semnăturile persoanei care a întocmit facturile sunt diferite.

- La rubrica "*descrierea produselor sau a serviciilor*" pe unele facturi s-a înscris: "*prestări servicii conform contract*", pe alte facturi s-a înscris: "*prestări servicii conform contract nr. ....*" sau "*prestări servicii conform contract 25 din 26.07.2007*" ori "*prestări servicii conform contract 25 din 24.07.2007*", deși societatea comercială contestatoare a prezentat un singur contract de marketing, respectiv contractul nr.25 din 04.07.2007.

- Contractul de marketing nr.25 din 04.07.2007 nu precizează care este prețul prestației pe unitatea de timp lucrată.

- Toate rapoartele de activitate anexate facturilor poartă aceeași semnătură, care este diferită de semnăturile de pe facturi.

- Rapoartele de activitate întocmite lunar sunt aproape identice (realizarea studiului de piață, organizare, prezentare produse speciale pentru medicii din spitale și clinici, analizarea comportamentului clienților), diferind doar produsele promovate, numărul de ore prestate și prețul prestației.

- Deși în marea majoritate a cazurilor din rapoartele de activitate rezultă că au fost efectuate aceleași tipuri de activități, totuși prețul prestației diferă, fără a fi prezentată o justificare.

- Rapoartele de activitate reprezentând realizarea studiilor de piață sunt întocmite la modul general, prin înscrierea unor vizite la un număr diferit de cabinete medicale sau clinici, fără prezentarea concretă a acestora (denumire, adresă etc.).

- Studiile de piață puse la dispoziția organelor de control poartă denumirea generică de "*Analizarea comportamentului clienților (spitale, cabinete medicale individuale și grupate, clinici ...)* față de produsele speciale comercializate de beneficiar", fără însă a fi indicați clienții care au fost supuși studiului, produsele speciale comercializate care au făcut obiectul studiului de piață, au fost enumerați pe scurt parametrii urmăriți în realizarea studiului de piață, fără a se prezenta date concrete reținute în urma studiului.

- Raportul de vânzări lunare de produse promovate de S.C. "A" S.R.L. întocmit pentru perioada mai 2008 - septembrie 2009, precum și Raportul de vânzări de produse speciale întocmit pentru perioada ianuarie 2008 - septembrie 2009, prezentate de societatea comercială organelor de inspecție fiscală, nu prezintă semnătura și ștampila societății prestatoare, care să certifice astfel distribuția bunurilor respective de către S.C. "A" S.R.L..

În urma solicitării unei verificări încrucișate efectuată la S.C. "A" S.R.L., prin procesul verbal din data de 01.02.2012, reprezentanții D.G.F.P. .... au comunicat că nu s-a putut stabili un contact cu administratorul acestei societăți - dl. B.A., acesta nedând curs invitației organelor de inspecție fiscală în vederea prezentării documentelor financiar contabile ale societății. S-a precizat de asemenea că, întrucât S.C. "A" S.R.L. se sustrage de la control, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .... se află în imposibilitatea de a stabili dacă contribuabilul deține documente care să justifice prestarea serviciilor către S.C. "....." S.R.L..

Întrucât S.C. "A" S.R.L. nu funcționează la sediul social declarat, a fost propusă pentru includerea în lista contribuabililor declarați inactivi. De asemenea, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. .... au întocmit și transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul ..... sesizarea penală nr. ..../17.02.2012.

Menționăm și faptul că dl. B.A., asociat unic și administrator al societății prestatoare S.C. "A" S.R.L. a fost angajat al S.C. "....." S.R.L. în baza contractului individual de muncă nr...../13.04.2006, în funcția de consultant în management, timp de lucru 8 ore/zi, începând cu data de 10.04.2006 și până la data de 01.03.2008 când contractul de muncă a încetat prin acordul părților.

De asemenea, din analiza succesiunii facturilor emise de către S.C. "A" S.R.L., a rezultat faptul că în proporție covârșitoare au fost emise facturi către S.C. "....." S.R.L., această societate fiind principalul partener al S.C. "A" S.R.L.. Exemplificăm: în luna octombrie 2007 au

fost emise facturile nr.77, 78, 79 și 80; în luna noiembrie 2007 au fost emise facturile nr.83 și 84; în luna decembrie 2007 au fost emise facturile nr.85, 87 și 90; în luna martie 2008 au fost emise facturile nr.99, 100, 101, 103 și 104; în luna aprilie 2008 au fost emise facturile nr.107, 108 și 110; etc.

În urma verificărilor efectuate în baza de date INFO-PC Dosar fiscal, a rezultat faptul că în perioada octombrie 2007 - septembrie 2009 S.C. "A" S.R.L. a avut ca principal furnizor societatea comercială "R" S.R.L. din ....., societate care a fost inclusă în lista contribuabililor inactivi prin O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative aferente perioadei trimestrul IV 2005 - la zi, fiindu-i anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2009.

**b) Furnizorul S.C. "D" S.R.L. ....** a emis pentru societatea comercială contestatoare în perioada 11 martie 2010 - 30 noiembrie 2010 un număr de 28 facturi fiscale în valoare totală de ..... lei, din care ..... lei valoare și ..... lei TVA (anexa nr. 4 la RIF), reprezentând contravaloare prestări servicii transport marfă.

Pentru justificarea prestării serviciilor de transport, societatea comercială a prezentat Contractul de transport nr.12 încheiat între S.C. "D" S.R.L. în calitate de prestator și S.C. "....." S.R.L. în calitate de beneficiar, un document de asigurare și avize de expediție.

Însă din analiza documentelor prezentate au rezultat următoarele:

- Documentul reprezentând "*asigurare*" reprezintă de fapt asigurarea riscului de furt prin efracție sau acte de tâlhărie, deținut de S.C. "D" S.R.L., prin care se stabilesc anumite modalități de lichidare a daunelor, fără legătură cu prestarea serviciilor de transport.

- Din analiza facturilor emise de acest furnizor și a avizelor de expediție prezentate de beneficiar pentru justificarea serviciilor de transport, au rezultat neconcordanțe în ceea ce privește mijlocul de transport înscris în cele două documente prezentate. Organele de inspecție fiscală au verificat cui aparțin mijloacele de transport înscrise în avizele de expediție, rezultând că aceste mijloace de transport aparțin altor societăți comerciale, respectiv unei persoane fizice din București.

Din verificarea datelor prezentate pe site-ul O.N.R.C., rezultă că S.C. "D" S.R.L. are sediul expirat din data de 10.05.2006.

Din verificarea bazei de date INFO-PC Dosar fiscal existentă la nivelul D.G.F.P. Prahova s-a constatat că începând cu luna ieunie 2009 S.C. "D" S.R.L. nu a mai depus declarații fiscale și bilanțuri contabile, având un comportament fiscal inadecvat.

**c) Furnizorul S.C. "P" S.R.L. ....** a emis pentru societatea comercială contestatoare în perioada 05 octombrie 2010 - 29 iulie 2011 un număr de 29 facturi fiscale în valoare totală de ..... lei, din care ..... lei valoare și ..... lei TVA (anexa nr.5 la RIF), reprezentând contravaloare prestări servicii de consultanță.

Pentru justificarea prestării serviciilor de consultanță, societatea comercială a prezentat un contract încheiat între S.C. "P" S.R.L. în calitate de prestator și S.C. "....." S.R.L. în calitate de beneficiar și raport de activitate.

Însă din analiza documentelor prezentate a rezultat că societatea verificată a prezentat un contract care nu este semnat și nu poartă ștampila prestatorului S.C. "P" S.R.L.

Din verificarea bazei de date INFO-PC Dosar fiscal existentă la nivelul D.G.F.P. Prahova s-au constatat următoarele:

- Începând cu data de 11.06.2009 S.C. "P" S.R.L. a fost inclusă în lista contribuabililor inactivi, conform O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

- Începând cu data de 01.07.2009 societatea comercială a fost scoasă din evidență ca plătitor de TVA.

- Începând cu data de 17.08.2010 această societate a fost reactivată, conform O.P.A.N.A.F. nr.2249/30.07.2010.

- Începând cu luna martie 2010 S.C. "P" S.R.L. nu a mai depus declarații fiscale și bilanțuri contabile, având un comportament fiscal inadecvat.

**d)** Furnizorul **S.C. "B" S.R.L.** a emis pentru societatea comercială contestatoare în perioada 29 mai 2009 - 15 septembrie 2009 un număr de 5 facturi fiscale în valoare totală de ..... lei, din care ..... lei valoare și ..... lei TVA (anexa nr. 8 la RIF), reprezentând contravaloare prestări servicii.

Pentru justificarea prestării serviciilor, societatea comercială nu a prezentat documente, respectiv contract încheiat cu prestatorul, raporate de activitate etc.

Din verificarea bazei de date INFO-PC Dosar fiscal existentă la nivelul D.G.F.P. Prahova, s-a constatat că începând cu luna decembrie 2007 S.C. "B" S.R.L. nu a mai depus declarații fiscale și bilanțuri contabile, având un comportament fiscal inadecvat.

S.C. "B" S.R.L. a fost inclusă în lista contribuabililor inactivi începând cu data de 11.06.2009, conform O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009.

De asemenea, societatea comercială a avut ca activitate declarată "*Activități de întreținere corporală*".

Facem precizarea că, referitor la tranzacțiile desfășurate cu S.C. "B" S.R.L., S.C. "....." S.R.L. formulează contestație doar pentru neacceptarea ca deductibile fiscal a cheltuielilor în sumă de ..... lei, din totalul de ..... lei, diferența de cheltuieli nedeductibile în sumă de ..... lei, ca și TVA deductibilă în sumă de ..... lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere fiind acceptate de către societatea comercială contestatoare.

**e)** Furnizorul **S.C. "I" S.R.L.** a emis pentru societatea comercială contestatoare în perioada 31 mai 2010 - 30 iunie 2010 un număr de 3 facturi fiscale în valoare totală de ..... lei, din care ..... lei valoare și ..... lei TVA (anexa nr. 9 la RIF), reprezentând contravaloare prestări servicii.

Pentru justificarea prestării serviciilor, societatea comercială nu a prezentat documente, respectiv contract încheiat cu prestatorul, raporate de activitate etc.

Din verificarea bazei de date INFO-PC Dosar fiscal existentă la nivelul D.G.F.P. Prahova s-a constatat că S.C. "I" S.R.L. a avut un comportament fiscal inadecvat, respectiv: nu a depus niciun decont de TVA, ultima declarație privind impozitul pe profit a fost aferentă trimestrului I 2010, nu a depus niciun bilanț contabil, nu a depus declarații fiscale, nu a depus nicio declarație informativă 394, are cazier fiscal.

S.C. "I" S.R.L. a fost inclusă în lista contribuabililor inactivi începând cu data de 07.10.2010, conform O.P.A.N.A.F. nr.2499/21.09.2010.

**f)** Furnizorul **S.C. "N" S.R.L.** a emis pentru societatea comercială contestatoare în luna octombrie 2009 o factură fiscală în valoare totală de ..... lei, din care ..... lei valoare și ..... lei TVA (anexa nr. 10 la RIF), reprezentând contravaloare prestări servicii.

Pentru justificarea prestării serviciilor, societatea comercială nu a prezentat documente, respectiv contract încheiat cu prestatorul, raporate de activitate etc.

Din verificarea bazei de date INFO-PC Dosar fiscal existentă la nivelul D.G.F.P. Prahova s-a constatat că S.C. "N" S.R.L. a avut un comportament fiscal inadecvat, respectiv încă de la înființare nu a depus declarații fiscale și bilanțuri contabile.

S.C. "N" S.R.L. a fost inclusă în lista contribuabililor inactivi începând cu data de 07.10.2010, conform O.P.A.N.A.F. nr.2499/21.09.2010.

**Cheltuielile** înregistrate de societatea comercială contestatoare ca urmare a facturilor emise de cei 6 furnizori prezentați mai sus, contestate, sunt în valoare totală de ..... lei, iar **TVA deductibilă** pentru care societatea comercială contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere, contestată, este în valoare totală de ..... lei.

Cheltuielile cu serviciile în sumă totală de ..... lei înregistrate în perioada octombrie 2007 - iunie 2011 au fost considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal conform prevederilor art.11 alin.(1) și alin.(1<sup>2</sup>), art.21 alin.(4) lit.f), lit.m) și lit.r) din Codul fiscal, coroborat cu pct.48 din titlul II din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 întrucât facturile

**privind achizițiile de servicii nu au fost considerate documente justificative, fiind emise de cei 6 furnizori prezentați mai sus.**

Astfel, având în vedere cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de ..... lei stabilite la inspecția fiscală aferente facturilor emise de cei 6 furnizori cu un comportament fiscal inadecvat, a rezultat o diferență suplimentară la impozitul pe profit în sumă totală de ..... lei (..... lei x 16%).

De asemenea, pentru achizițiile de servicii efectuate în perioada supusă inspecției fiscale în condițiile prezentate mai sus, la inspecția fiscală **a fost anulat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă** în sumă totală de ..... lei înscrisă în facturile emise de cei șase furnizori, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și alin.(1<sup>2</sup>), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Codul fiscal, coroborat cu pct.46 din titlul VI din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004.

\* Prin contestația formulată, societatea comercială nu recunoaște obligațiile fiscale de plată suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de ..... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, susținând că prestarea serviciilor a fost justificată cu contracte, rapoarte de activitate și alte documente, iar comportamentul fiscal inadecvat al partenerilor de afaceri nu îi poate fi imputat.

**\* Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată următoarele:**

Conform celor consemnate în raportul de inspecție fiscală încheiat la data de .....2012, organele de control au constatat că în perioada octombrie 2007 - iunie 2012, S.C. "....." S.R.L. din ....., jud. Prahova a înregistrat achiziții de servicii în valoare totală de ..... lei (înregistrate pe cheltuieli) și a dedus TVA deductibilă în sumă de ..... lei, dar facturile care au stat la baza acestor achiziții nu au fost considerate la control drept documente justificative, întrucât au fost emise de 6 societăți comerciale (prezentate analitic mai sus) care nu și-au îndeplinit obligațiile declarative la organele fiscale, nu au depus bilanțurile contabile, având un comportament asemănător firmelor fantomă, fapt pentru care au fost declarate ulterior societăți inactive.

În plus, achizițiile de servicii nu au fost justificate cu documente, contracte încheiate, iar situațiile de lucrări, rapoartele de lucru, document de asigurare, avize de expediție prezentate de societatea comercială ca anexe ale facturilor de achiziții servicii nu pot fi considerate documente justificative pentru motivele prezentate mai sus, pentru fiecare societate prestatoare în parte.

Datorită acestor deficiențe, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili realitatea tranzacțiilor consemnate în facturile prezentate la control.

Pentru considerentele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată că facturile fiscale de achiziție de servicii nu îndeplinesc condiția de document legal de proveniență, de document justificativ pentru beneficiarul S.C. "....." S.R.L., conform prevederilor H.G. nr.831/1997, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până în luna februarie 2009), Legii contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare și Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece nu se cunoaște care sunt prestatorii reali ai serviciilor înscrise în aceste facturi sau dacă serviciile au fost prestate.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că nu pot fi luate în considerare tranzacțiile derulate de societatea comercială contestatoare cu acești furnizori, și deci nu pot fi considerate documente justificative facturile emise de aceștia, astfel că, în mod corect și legal s-a stabilit faptul că societatea comercială cumpărătoare nu poate deduce cheltuieli în sumă totală de ..... lei și nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de ..... lei înscrisă în facturile susmenționate, care nu îndeplinesc condiția legală de proveniență, în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Codul fiscal:

***"Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal***

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

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

**Art. 21. - (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. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5);**

**Art. 155. - (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: [...]**

**c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura; [...]."**

Astfel, facturile fiscale de achiziții nu îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate documente justificative prevăzute la art.21 alin.(4) lit.f) și art.155 alin.(5) lit.c) din Codul fiscal, coroborate cu cele ale art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, având în vedere comportamentul fiscal al furnizorilor de servicii, respectiv: principalul furnizor de servicii (S.C. "A" S.R.L.) s-a sustras de la control, prestatorul S.C. "P" S.R.L. era scos din evidența plătitorilor de TVA la data emiterii facturilor cuprinzând și TVA, prestatorul S.C. "D" S.R.L. avea sediul expirat încă din anul 2006 și toți cei 6 furnizori analizați (S.C. "A" S.R.L., S.C. "D" S.R.L., S.C. "P" S.R.L., S.C. "B" S.R.L., S.C. "I" S.R.L. și S.C. "N" S.R.L.) nu și-au îndeplinit obligațiile declarative din date anterioare emiterii facturilor, ulterior fiind incluși în lista contribuabililor inactivi, așa cum rezultă din verificările efectuate de organele fiscale de inspecție, neexistând astfel informații suficiente prin care să se ateste că operațiunile consemnate în documentele emise de cei 6 prestatori sunt reale.

Menționăm că, la determinarea nedeductibilității cheltuielilor cu serviciile și la anularea TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate de societatea comercială contestatoare în relația cu furnizorii având un comportament fiscal inadecvat, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

**"Art. 6. – Exercițarea dreptului de apreciere**

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

**[...] Art. 105. – Reguli privind inspecția fiscală**

**(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."**

Acordarea deductibilității cheltuielilor și a dreptului de deducere a TVA deductibilă se face având în vedere factura de achiziție, ca document justificativ principal pentru dovedirea prestării serviciilor.

În cazul de față,  așa cum am arătat mai sus, facturile de achiziție înregistrate în evidența contabilă de către societatea contestatoare au fost emise de 6 societăți comerciale furnizoare care au avut un comportament asemănător firmelor fantomă, astfel că aceste facturi nu se pot constitui în documente justificative legale care să dovedească prestarea serviciilor achiziționate de societatea contestatoare.

Legalitatea exercitării dreptului de deducere are în vedere, concomitent, două aspecte: cel de fond, care privește realitatea operațiunilor consemnate în documente, și cel de formă, care privește modul de completare a documentelor.

În aceste condiții, datele înscrise în facturile fiscale (aspectul de formă) nu sunt suficiente pentru a proba faptul că operațiunile sunt reale, în vederea îndeplinirii condițiilor necesare exercitării dreptului de deducere de către S.C. "....." S.R.L..

Faptul că societatea contestatoare deține facturi fiscale de achiziție având înscrise ca furnizori cele 6 societăți comerciale mai sus menționate, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nu a fost dovedită realitatea prestațiilor de servicii consemnate în aceste documente.

Mai mult, realitatea achizițiilor de servicii nu a fost justificată de societatea comercială contestatoare, în calitate de beneficiar, prin prezentarea de contracte încheiate cu prestatorii de servicii și a documentelor întocmite de prestatori care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, documente valabile, cheltuielile cu serviciile înregistrate de societatea contestatoare fiind astfel nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal: "21.- (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...] m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestații de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.", coroborat cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004: "48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestații 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; [...].". Totodată societatea nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă aferentă achizițiilor de servicii nejustificate, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal: "145. - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile."

Este adevărat că în susținerea contestației societatea comercială a anexat unele contracte de prestări servicii, rapoarte de lucru și alte documente, însă acestea nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației pentru motivele prezentate pe larg la fiecare din cele 6 societăți comerciale prestatoare menționate mai sus.

Așa cum am precizat mai sus, societatea comercială contestatoare a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal și a dedus TVA deductibilă fără ca achizițiile să fie justificate cu documente, facturile de achiziție fiind însușite și acceptate la plată de S.C. "....." S.R.L. fără a avea la bază documente justificative reale.

Având în vedere cele prezentate mai sus, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei și TVA de plată în sumă de ..... lei.

## **2) Referitor la majorările de întârziere în sumă totală de ..... lei aferente TVA rezultate din relația cu furnizorul S.C. "M" S.R.L. din ....., jud. Prahova:**

\* În perioada 24.09.2008 - 28.02.2009 S.C. "....." S.R.L. a dedus TVA deductibilă în sumă totală de ..... lei pe baza facturilor emise de furnizorul S.C. "M" S.R.L. din ....., jud. Prahova, furnizor aflat în procedura generală de insolvență care, în mod eronat a înscris TVA colectată pe facturile emise, iar societatea comercială contestatoare nu a înregistrat concomitent și TVA colectată de egală valoare, conform prevederilor art.160 alin.(2), alin.(3) și alin.(5) din Codul fiscal, respectiv:

"Art. 160. - Măsuri de simplificare

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt: [...]

b) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolvență, cu excepția bunurilor livrate în cadrul comerțului cu amănuntul; [...]

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie

taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3)."

În data de 01.07.2010 furnizorul S.C. "M" S.R.L. a emis pentru beneficiarul S.C. "....." S.R.L. facturile fiscale nr..... și nr..... din 01.07.2010 prin care s-a procedat la regularizarea TVA în sumă de ..... lei și deci la corectarea facturilor emise în perioada susmenționată.

Astfel, întrucât prin neaplicarea măsurilor de simplificare pentru operațiunile facturate de furnizorul aflat în procedura generală de insolvență, S.C. "....." S.R.L. și-a diminuat TVA de plată pe perioada septembrie 2008 - iulie 2010, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de ..... lei pentru perioada dintre data emiterii facturilor de către furnizor și data corectării acestor facturi, conform prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

"Art. 119. - Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

Art. 120. - Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv."

\* Societatea comercială contestă obligația de plată a majorărilor de întârziere în sumă de ..... lei aferente TVA susținând că înainte de corectarea facturilor emise cu TVA de către furnizorul aflat în procedura generală de insolvență nu s-a produs nicio pierdere de venit la bugetul de stat care să justifice calculul de accesorii, întrucât furnizorul a colectat și a achitat TVA înscrisă în facturi. În susținerea contestației sunt invocate prevederile art.151<sup>2</sup> alin.(1) și (2) din Codul fiscal.

\* Față de cele prezentate mai sus, rezultă că majorările de întârziere în sumă de ..... lei aferente TVA sunt legal datorate de societatea comercială contestatoare, întrucât:

Pentru societatea furnizoare S.C. "M" S.R.L. s-a deschis procedura de insolvență, astfel încât pentru facturile emise de aceasta trebuiau aplicate măsurile de simplificare atât de către furnizor cât și de către beneficiar, așa cum prevede art.160 alin. (3) și (5) din Codul fiscal.

Astfel, conform acestor prevederi, furnizorul avea obligația să înscrie pe facturi mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă, deci fără să colecteze TVA, iar beneficiarul avea obligația să înscrie pe facturi mențiunea "taxare inversă", să înscrie taxa aferentă pe care să o evidențieze atât ca TVA colectată cât și ca TVA deductibilă în decontul de TVA și să nu facă plata către furnizor.

În cazul de față, furnizorul nu a aplicat măsurile de simplificare, deși avea această obligație întrucât se afla în procedura de insolvență și a colectat eronat TVA pe facturile emise, însă în această situație societatea contestatoare beneficiară avea obligația să aplice măsurile de simplificare, să evidențieze în decontul de TVA atât taxa deductibilă cât și taxa colectată, obligație neîndeplinită de S.C. "....." S.R.L., care până la corectarea facturilor de către societatea furnizoare, a înregistrat în evidența contabilă cât și în decontul de TVA doar TVA deductibilă, diminuând obligația de plată a TVA la bugetul de stat.

Conform prevederilor art.160 alin.(5) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare sunt responsabili atât furnizorii cât și beneficiarii. La pct.82 alin.(7) din Normele metodologice date în aplicarea art.160 din Codul fiscal se precizează: "Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme."

Înregistrarea formulei contabile 4426 "TVA deductibilă" = 4427 "TVA colectată" cu suma de taxă aferentă operațiunilor la care se aplică măsurile de simplificare relevă colectarea taxei

pe valoarea adăugată la nivelul celei deductibile, fiind asimilată cu plata taxei către furnizor, denumită autolichidarea taxei.

Doar în data de 01.07.2010, prin emiterea de către furnizorul S.C. "M" S.R.L. a facturilor de rectificare a operațiunilor taxate eronat cu TVA în sumă totală de ..... lei în perioada 24.09.2008 - 28.02.2009, a fost stabilită corect TVA de plată la bugetul de stat de către societatea contestatoare, astfel că la control au fost aplicate corect prevederile art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, respectiv calcularea majorărilor de întârziere aferente diminuării TVA de plată pe perioada cuprinsă între data emiterii facturilor cu TVA și data regularizării TVA.

Art. 151<sup>2</sup> alin.(1) și (2) din Codul fiscal invocat în susținerea contestației precizează:

*"Art. 151<sup>2</sup>. - (1) Beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art. 150 alin. (1) lit. a), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5): [...]*

*c) nu menționează valoarea taxei sau o menționează incorect.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), dacă beneficiarul dovedește achitarea taxei către persoana obligată la plata taxei, nu mai este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei."*

Însă societatea comercială nu face dovada achitării taxei la data deducerii TVA. Conform fișei de cont 401 - furnizor S.C. "M" S.R.L. aferentă perioadei 01.09.2008 - 30.06.2009, prezentată de societatea comercială organelor de inspecție fiscală, societatea comercială contestatoare avea ca obligație de plată către acest furnizor, la data la care a dedus TVA, o valoare mult mai mare decât valoarea facturilor aferente perioadei respective, conducând la concluzia că societatea beneficiară S.C. "....." S.R.L. poate fi ținută răspunzătoare individual și în solidar pentru plata TVA.

Având în vedere cele prezentate mai sus, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru majorările de întârziere în sumă de ..... lei aferente TVA.

**3) Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de ..... lei, din care ..... lei accesorii aferente impozitului pe profit și ..... lei accesorii aferente TVA:**

În conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, aferent diferențelor suplimentare de plată rezultate la inspecția fiscală, organele de control au calculat obligații accesorii în sumă totală de ..... lei, contestate integral de societatea comercială, din care:

- ..... lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ..... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ..... lei dobânzi aferente TVA de plată;
- ..... lei penalități de întârziere aferente TVA de plată.

Având în vedere cele prezentate la pct.A), pct.B1) și pct.B2) de mai sus, respectiv întocmirea în mod legal a deciziei de impunere contestate, modul corect de calcul al obligațiilor de plată accesorii și înscrierea acestora în decizia de impunere, legalitatea stabilirii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu prestările de servicii achiziționate de societatea comercială verificată de la un număr de 8 furnizori menționați în prezenta decizie, precum și legalitatea neacordării dreptului de deducere a TVA deductibilă aferentă acestor achiziții (acceptată parțial de către societatea comercială) și legalitatea calculării majorărilor de întârziere aferente TVA pentru care societatea avea obligația aplicării măsurilor de simplificare, precum și principiul de drept conform căruia accesorii urmează soarta principalului, rezultă că accesoriiile în sumă totală de ..... lei calculate la inspecția fiscală sunt legal datorate bugetului general consolidat de către societatea comercială, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată pentru acest capăt de cerere.

**4) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ..... lei și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei:**

Prin Decizia de impunere nr. F-PH ...../.....2012 s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ..... lei, din care societatea comercială acceptă ca datorat impozitul pe profit în sumă totală de ..... lei și contestă diferența de impozit pe profit în sumă de ..... lei. Însă prin contestație sunt prezentate motivele de fapt și de drept doar pentru cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de ..... lei, cărora le corespunde un impozit pe profit în sumă de ..... lei (..... lei x 16%), diferența de impozit pe profit în sumă de ..... lei (..... lei - ..... lei) fiind nemotivată.

Prin Decizia de impunere nr. F-PH ...../.....2012 s-a stabilit suplimentar TVA de plată în sumă de ..... lei, din care societatea comercială acceptă ca datorată TVA de plată în sumă de ..... lei și contestă diferența de TVA de plată în sumă de ..... lei. Însă prin contestație sunt prezentate motivele de fapt și de drept doar pentru TVA deductibilă fără drept de deducere, devenită TVA de plată, în sumă de ..... lei, diferența de TVA de plată în sumă de ..... lei (..... lei - ..... lei) fiind nemotivată.

Conform prevederilor art.206 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, aprobate prin Ordinul M.F.P. - A.N.A.F. nr.2.137/2011, contestația trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept, în caz contrar aceasta se respinge ca nemotivată.

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge ca nemotivată contestația** formulată pentru suma totală de ..... lei reprezentând impozit pe profit (..... lei) și TVA de plată (..... lei).

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de S.C. "....." S.R.L. din ....., jud. Prahova, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

**DECIDE :**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totală de ..... lei reprezentând:

- ..... lei impozit pe profit;
- ..... lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- ..... lei TVA de plată;
- ..... lei accesorii aferente TVA de plată.

**2. Respingerea contestației ca nemotivată** pentru suma totală de ..... lei reprezentând:

- ..... lei impozit pe profit;
- ..... lei TVA de plată.

**3. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel Ploiești în termen de 6 luni de la data primirii.**

**DIRECTOR EXECUTIV,**