

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENCIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIESTI
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 263 din ... 2014
privind soluționarea contestației formulate de
xxx din xxx, județ xxx

Cu adresa nr. xxx/28.11.2013, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. xxx05.12.2013, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice xxx** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. xxx S.R.L.** din xxx, **județ xxx**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr xxx/31.10.2013* emisă de reprezentanți ai AJFP xxx – Inspecție fiscală.

Decizia de impunere nr. xxx/31.10.2013 a avut la bază măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxx/31.10.2013.

S.C. xxx S.R.L. are domiciliul fiscal în xxx, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. xxx și are codul unic de înregistrare fiscală nr. xxx cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **xxx lei**, reprezentând:

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

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 contribuabilului în data de 06.11.2013, iar contestația a fost depusă și înregistrată la AJFP xxx sub nr. xxx/22.11.2013.

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

I Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...]Aceste argumente nu sunt întemeiate, prin urmare nu sunt de natură să conducă la concluziile prezentate de consilieri, deoarece:

a. Selecția partenerilor nu implica neapărat contactul direct între aceștia și consultantul de marketing. Acesta din urmă a furnizat, în timp real, prin mijloace de informare directă, informații cu privire la situația economică și comportamentul pe piață al acestora. Esența contractului încheiat cu SC xxx SRL este de consultanță și nu de intermediere;

b. Consilierii arată despre faptul că nu ar fi fost prezentate de consultant, în baza contractului, acțiuni de promovare a produsului, de convingere a unor clienți să cumpere produsul promovat. Nu este vorba în contract despre un marketing pe produs. Produsul motorină nu se pretează la un astfel de marketing, fiind un produs de strictă necesitate pentru clienți și având un regim foarte strict în ce privește condițiile de calitate;

c. Valorile facturilor se încadrează între procente stabilite prin contract și au fost emise pentru aceeași valoare în urma negocierilor, potrivit contractului;

d. Furnizorii și clienții noi atrași nu figurează în rapoarte cu toate datele, pentru că rapoartele de activitate nu au decât rolul de a evidenția activitățile desfășurate de consultant, ele nu sunt un instrument de lucru, deoarece la momentul întocmirii lor în vederea emiterii facturii, partenerii fuseseră deja contactați de beneficiar și erau demarate operațiuni comerciale cu ei;

e. Așa cum am arătat, consultantul a furnizat informații în timp real (într-o proporție considerabilă, telefonic), astfel că au fost necesare investigații privind situația economică și de piață a partenerilor la mai multe momente, avându-se în vedere evoluția lor;

f. Tariful ora pe consultant este o facultate în contract. Așa cum am arătat, părțile au negociat valoarea facturilor între limitele stabilite prin contract;

g. Din documentele societății, așa cum rezultă și din expertiza efectuată în Dosarul penal care a avut la bază sesizarea organelor fiscale, rezultă necesitatea efectuării cheltuielilor de consultanță (materializată în creșterea considerabilă a profitului societății), existența unui contract de consultanță și a rapoartelor de lucru, în mod cumulativ, respectându-se astfel dispozițiile HG 44/2004, respectiv dispozițiile art. 6 din Legea nr. 82/1991. Documentele justificative existente în contabilitatea societății îndeplinesc cerințele pct. 44 din HG 44/2004, conținând toate elementele obligatorii.

Principalul argument în susținerea deductibilității sumelor (cheltuieli și TVA) aferente cheltuielilor facturate de xxx SRL îl reprezintă factorul economic, potrivit căruia, profitul net al societății a crescut de la doar xxx lei în anul 2009, la xxx lei în anul 2010, ajungând în anul de referință 2011 la profit net (din care a fost deja scăzută cheltuiala cu comisioanele) la suma de xxx lei, adică de 200 mai mult decât în anul 2009 și de 21 ori mai mult față de anul 2010. Observație: datorită încetării afacerilor cu combustibili, în anul 2012 profitul net al societății a fost de xxx lei.

Creșterea profitului în anul 2011 s-a datorat exclusiv afacerilor cu combustibili facilitate de către xxx SRL, care a primit în baza contractului de consultanță suma totală de xxx lei, plus TVA, sumele plătite având, printre altele următoarele explicații:

- Ținând cont de faptul că intrarea pe piața produselor petroliere necesită dobândirea de cunoștințe noi în acest domeniu, xxx a contractat serviciile de marketing cu xxx SRL, contract în temeiul căruia a intrat în posesia Planului de marketing xxx SRL și Strategiei de marketing a organizației SC xxx SRL. În cuprinsul acestor lucrări, se constată că există informații pentru factorii decizionali din cadrul xxx SRL, respectiv informații de natură comercială și în legătură cu riscul afacerilor cu produse petroliere [...]

În luna martie 2011 (conform centralizatorului), prestatorul a pus la dispoziția xxx SRL o listă, destul de elaborată, cu privire la datele de identificare ale entităților cu obiect de activitate agricol din zona ..., liste ce cuprind (denumire și adresă), persoanele de contact (nume, prenume, număr de telefon) și suprafața de teren aflată în exploatare.

Caracterul sumar al datelor transmise de xxx SRL este interpretat ca o strategie de protecție proprie a prestatorului, care, conform contractului, era plătit în funcție de volumul vânzărilor beneficiarului și nu ar fi dorit sub nici o formă ca xxx SRL să dobândească suficiente cunoștințe în domeniul afacerilor cu produse petroliere, pierzând astfel controlul asupra relației comerciale, iar serviciile de prestator să devină inutile pentru beneficiar și, pe cale de consecință, să piardă contractul. Arătăm că, în lipsa contractelor cu furnizorii de produse petroliere, prin care a existat posibilitatea aprovizionării cu cantități mari, la termene rezonabile, și în lipsa informațiilor referitoare la clienți, xxx SRL ar fi putut desfășura această activitate, dar, nu la acest nivel, ceea ce ar fi determinat înregistrarea unei rate de rentabilitate scăzută sau chiar pierdere, iar faptul că, în perioada analizată xxx a generat profit din afacerea cu produse petroliere în suma de xxx lei, determinat ca diferența dintre venituri și cheltuieli (inclusiv onorariile pentru consultanță), serviciile oferite de consultant și-au îndeplinit obiectivul, deci aceste cheltuieli au fost necesare [...].

Din punct de vedere al comparabilității activității noastre cu cea a altor companii, organul de inspecție fiscală a reținut în RIF doar că nu s-a putut face o analiză a preturilor practicate cu cele ale xxx SRL și xxx SA deoarece "aceștia au avut alte condiții de livrare, termene de plată și volum al tranzacțiilor", dar, nici măcar de curiozitate, nu a încercat să compare măcar rentabilitatea profitului net înregistrată de noi în anul 2011 cu alte societăți, astfel că am efectuat noi această comparație mai jos:

xxx SRL a înregistrat în anul 2011 rentabilitate a profitului net de xxx%, rezultată din raportarea profitului net (xxx lei) la cifra de afaceri (xxx lei), totul înmulțit cu 100.

Fără a face o analiză amănunțită, ci din simpla citire, se constată că rentabilitatea profitului net al societăților cuprinse în eșantionul analizat este cuprinsă între 0,93% și 1,85%, valori care sunt net inferioare cifrei obținute de noi de 3,07%. Prin urmare, în mod special datorită prestațiilor oferite de xxx SRL am reușit să obținem în anul 2011 un profit de xxx lei, cu un randament cel puțin dublu față de media competitorilor din piața de produse energetice.

În concluzie, având în vedere toate cele de mai sus expuse, reiese că serviciile prestate de xxx SRL au fost indispensabile pentru desfășurarea activității de comercializare a produselor energetice, aceste servicii au fost efectiv prestate în scopul desfășurării activității, întrunindu-se astfel toate condițiile legale pentru ca sumele aferente să fie deductibile atât din punct de vedere al impozitului pe profit cât și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Mai arătăm că neregulile invocate cu privire la activitatea SC xxx SRL sau alte societăți nu au legătură cu societatea noastră și nu sunt în măsură să atragă în vreun fel răspunderea acesteia sau a reprezentantului acesteia [...].

De aceea, considerăm că debitele înscrise în raportul de inspecție fiscală (impozit pe profit - xxx lei, TVA de plată - xxx lei, precum și toate accesoriile aferente), nu au temei legal și nu pot fi puse în sarcina societății noastre.

Prin urmare, argumentele invocate de cei doi consilieri în susținerea concluziilor raportului de inspecție fiscală sunt lipsite de temei, concluziile fiind, în mod evident eronate, motiv pentru care solicităm să admitemi contestația și să dispuneți anularea actelor administrative fiscale în ce privește sumele contestate.[...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 31 octombrie 2013 la S.C. xxx S.R.L. din xxx, județul xxx, s-au menționat următoarele:

"[...]Anul 2011

Conform declarației anuale 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2011, societatea declară un profit impozabil în sumă de xxx lei și un impozit pe profit în sumă de xxx0 lei din care s-a scăzut cheltuiala cu sponsorizarea în sumă de xxx lei rămânând un impozit pe profit de plată în sumă de xxx lei. La control s-a stabilit un profit impozabil în sumă de xxx lei cu un impozit pe profit în sumă de xxx lei din care s-a scăzut cheltuiala cu sponsorizarea în sumă de xxx lei rămânând un impozit pe profit de plată în sumă de xxx lei.

Reiese că la control s-a stabilit o diferență de profit impozabil în sumă de xxx lei cu un impozit pe profit în sumă de xxx lei care se datorează următoarelor cauze:

- societatea a înregistrat pe cheltuieli servicii de consultanță de marketing un număr de xxx facturi după cum urmează:

- factura nr. xxx în valoare de xxx lei și TVA în sumă de xxx lei înregistrată în contul 622 - cheltuieli de consultanță și comisioane. Această factură a fost emisă de xxx SRL xxx, CUI xxx;
- factura nr. xxx în valoare de xxx lei și TVA în suma de xxx lei înregistrată în contul 622 - cheltuieli de consultanță și comisioane. Această factură a fost emisă de SC xxx SRL xxx, CUI xxx; [...]
- factura nr. xxx în valoare de xxx lei și TVA în suma de xxx lei înregistrată în contul 622 - cheltuieli de consultanță și comisioane. Această factură a fost emisă de SC xxx SRL xxx, CUI xxx; [...]

Reiese că valoarea facturilor înregistrate pe cheltuielă este de xxx lei iar TVA - ul aferent acestor facturi este de xxx lei.

Pentru aceste prestări de servicii a fost încheiat Contractul de asistență de marketing nr. xxx prin care SC xxx SRL xxx, CUI xxx. în calitate de prestator, avea obligația, conform Cap-2 "asigurarea unor servicii de consultanță de marketing, întocmirea planului de marketing și definirea strategiei de marketing, aducerea de furnizori de păcură și motorină sau a altor materii prime sau materiale, dar și de clienți pentru livrarea acestor materii prime".

Conform Cap. 4 din contract punct. 4.1 - Prețuri contractului se raportează la:

4.1.1. Rapoarte de activitate lunară în care se menționează clienții Aduși și comisionul la suma facturată de beneficiar ce se va negocia lunar, fiind maxim 15% la suma facturată către aceștia de către beneficiarul SC xxx SRL xxx și numai puțin de 5% din această sumă.

4.1.2. Un tarif de xxx lei/consultant pentru activitatea de marketing evidențiată prin pontaj și documente aferente;

De asemenea în Cap. 6.1. Prestatorul se obliga să asigure beneficiarului SC xxx SRL xxx, furnizorii și clienții pentru carburanții menționați, să întocmească documentele aferente acestei activități....inclusiv pontajul orelor prestate de consultanță".

Din analiza rapoartelor de activitate care au fost întocmite pentru cele 8 facturi s-au constatat următoarele:

- în rapoartele de activitate nu sunt cuprinse toate elementele prevăzute în cap. 6.1. din contract în sensul că acestea nu cuprind "documente aferente acestei activități și în general activității de marketing cum ar fi: studii de prospectarea pieții. acțiuni de promovare a produsului, de convingere a unor clienți să cumpere produsul promovat etc.;

- din rapoartele de activitate nu reiese volumul tranzacțiilor derulate cu clienții și furnizorii și nici procentul negociat care s-a aplicat la tranzacția respectivă. Toate facturile emise de SC xxx SRL privind consultanța marketing au o sumă fixă pe fiecare lună, deși volumul vânzărilor și achizițiilor a avut fluctuații;

- în cuprinsul rapoartelor de activitate, furnizorii și clienții noi atrași sunt menționați ca o simplă înșiruire de societăți fără a avea menționate: adresa, codul fiscal, cantitatea achiziționată/livrată, persoana de contact;

- unii clienți și furnizori sunt preluați în mai multe rapoarte de activitate, cum ar fi: SC xxx. SC xxx SRL, SC xxx SRL, SC xxx SRL. De asemenea menționăm ca SC xxx SRL a fost furnizorul lui SC xxx SRL încă din anul 2010;

- referitor la tariful orar de xxx lei (fără TVA)/consultant care trebuiau evidențiate prin pontaj și documente aferente, acestea nu se regăsesc la situațiile de lucrări.

La data încheierii contractului de asistență de marketing nr. xxx 2011 SC xxx SRL avea sediul în xxx. De asemenea asociații erau xxx și xxx (CNPxxx) acesta din urmă fiind și administrator.

Din actele înaintate de Garda Financiară - Secția xxx, reiese că în data de 10.03.2011 persoana fizică xxx. prin delegație de împuternicire semnată de d-l xxx, transferă sediul social la SC xxx SRL în xxx, xxx, adresa unde se afla sediul cabinetului de avocatură xxx. Se încheie în acest sens Contractul de asistență juridică nr. xxx valabil până la data de xxx. Din data de 04.10.2011 structura acționariatului se modifică, noii asociați devenind xxx (CNP xxx) și xxx (CNP xxx. aceasta din urmă având și calitatea de administrator, iar din data de 02.12.2011 structura acționariatului se modifică, aceștia fiind xxx (CNP xxx) și xxx (CNP xxx).

În data de 21.12.2011 persoana fizică xxx prin delegație de împuternicire semnată de dl. xxx mută sediul social la SC xxx SRL în localitatea xxx, adresa unde se afla sediul cabinetului de avocatură xxx. Se încheie în acest sens Contractul de asistență juridică seria xxx nr. xxx. valabil de la data de 16.12.2011 până la data de 15.06.2012.

Din declarațiile date de d-l avocat xxx în data de 20.12.2011 și de d-na avocat xxx în data de 15.03.2012. aceștia fac precizarea că în perioada 10.03.2011-15.06.2012. au efectuat pentru SC xxx SRL activitatea de "găzduire sediu social fără activitate, pentru societăți comerciale" în vederea primirii corespondenței fără a se întâlni vreodată cu reprezentanții legali ai acestei societăți sau a depozita evidența financiar contabilă a societății.

Din consultarea bazei de date a M.F.P. aplicația Pheonix reiese că pe anul 2011 SC xxx SRL nu a depus declarația 112 - declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate, fapt ce conduce la concluzia că societatea nu a avut salariați pe anul 2011 respectiv nu avea capacitatea de a efectua activități proprii de consultanță marketing.

Din Nota de constatare seria B nr. xxx încheiată de Garda Financiară - Secția xxx reiese că SC xxx SRL a subcontractat această prestare de serviciu către două societăți astfel:

1) SC xxx SRL xxx, CUI xxx, conform contractului de prestări servicii nr. xxx prin care conform art. 2, SC xxx SRL xxx "va asigura beneficiarului (SC xxx SRL) selectarea de clienți și întocmirea de liste de clienți, realizarea de sondaje tip callcenter pe listele de clienți și recomandarea unor clienți pentru furnizarea sau achiziția de produse diverse, iar conform art. 4 "valoarea serviciilor care fac obiectul prezentului contract este raportată la tariful orar de xxx lei (fără TVA)/lucrător sau consultant sau la comenzi de execuție emise de client și confirmate de prestator".

2) SC xxx SRL xxx, CUI xxx. conform contractului de prestări servicii nr. xxx prin care conform art. 2. SC xxx SRL xxx "va asigura beneficiarului (SC xxx SRL) selectarea de clienți și întocmirea de liste de clienți, realizarea de sondaje tip callcenter pe listele de clienți și recomandarea unor clienți pentru furnizarea sau achiziția

de produse diverse, iar conform art. 4 - valoarea serviciilor care fac obiectul prezentului contract este raportata la tariful orar de xxx lei (fără TVA)/lucrător sau consultant sau la comenzi de execuție emise de client si confirmate de prestator'.

Din consultarea baze de date a M.F.P. aplicația Pheonix reiese ca pe anul 2011 SC xxx SRL xxxi, CUI xxx. cu domiciliul fiscal in xxx, având ca obiect principal de activitate - servicii de furnizare si management al forței de muncă - cod CAEN 7830. De asemenea in anul 2011 SC xxx SRL nu a avut vector fiscal pentru impozite si taxe aferente salariilor, fapt ce conduce la concluzia ca societatea nu a avut salariați pe anul 2011 respectiv nu avea capacitatea de a efectua activități proprii de consultanță marketing.

Prin Nota de constatare unilaterala seria xxx nr. x întocmit xxx a de Garda Financiara xxx reiese ca SC xxx SRL nu funcționează la sediul social declarat sau la domiciliul fiscal, nu au angajat personal calificat, nu a desfășurat operațiuni comerciale si nu tine evidenta contabila pe anul 2011, motiv pentru care Garda Financiara xxx a întocmit Sesizare penala nr. xxx.

De asemenea din consultarea baze de date a M.F.P. aplicația Pheonix reiese ca pe anul 2011 SC xxx SRL xxxi, CUI xxx, cu domiciliul fiscal in xxx, având ca obiect principal de activitate - lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale si nerezidențiale - cod CAEN 4120. De asemenea in anul 2011 SC xxx SRL nu a avut vector fiscal pentru impozite si taxe aferente salariilor, fapt ce conduce la concluzia ca societatea nu a avut salariați pe anul 2011 respectiv nu avea capacitatea de a efectua activități proprii de consultanță marketing.

Prin Nota de constatare unilaterala seria xxx nr. xxx întocmita de Garda Financiara xxxi reiese ca SC xxx SRL nu funcționează la sediul social declarat sau la domiciliul fiscal, nu au angajat personal calificat, nu a desfășurat operațiuni comerciale si nu ține evidenta contabila pe anul 2011. motiv pentru care Garda Financiara xxx a întocmit Sesizare penala nr. xxx.

Pentru a se stabili modul prin care s-au încheiat înțelegeri privind tranzacțiile dintre SC xxx și clienții săi, s-au luat note explicative la clienții cu pondere mare in volumul tranzacțiilor.

Din nota explicativa data de reprezentanții legali ai SC xxx SRL reiese ca aceștia au contactat pe SC xxx SRL pentru a le furniza motorina si nu are cunoștința de SC xxx SRL, SC xxx SRL și SC xxx SRL.

Din nota explicativa dată de reprezentantul legal a SC xxx SRL reiese ca pentru derularea relațiilor comerciale aceștia au fost contactați in mod direct de reprezentantul SC xxx SRL in persoana d-lui xxx si nu prin intermediar

Același lucru reiese si din declarațiile date de d-l xxx director al SC xxx si d-l xxx administrator la SC xxx SRL Slobozia, ca au fost contactați in mod direct de reprezentantul SC xxx SRL in persoana d-lui xxx, declarații puse la dispoziție de Garda Financiara Secția xxx.

Menționam faptul ca in mare parte societățile comerciale care sunt menționate în rapoartele de activitate, ca și clienți, sunt din județul xxx, de altfel foarte cunoscute.

Având în vedere cele descrise mai sus reiese că prestarea de serviciu consultanta marketing in valoare de xxx lei nu a fost efectuata de către SC xxx SRL.

In concluzie suma de xxx lei nu este deductibila fiscal. [...]

Prin decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2012 înregistrat la AFP xxx sub nr. xxx-2012 din 20.02.2012 societatea înregistrează un sold negativ de TVA în sumă de xxx lei. Prin decizia de corectare a erorilor materiale din Decontul de TVA pe luna ianuarie 2012 nr. xxx. înregistrata sub nr. xxx din 29.02.2012 se solicita rambursarea soldului sumei negative de TVA in suma de xxx lei. Diferența stabilita la verificare in suma de xxx lei se datorează următoarelor cauze: [...]

- suma de xxx lei reprezintă TVA dedus pentru servicii de consultanta de marketing la un număr de xxx facturi după cum urmează: [...]

La capitolul privind impozitul pe profit s-a făcut explicația ca aceasta prestare de serviciu cu consultanță de marketing nu a fost efectuata[...]"

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

Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 31 octombrie 2013 emis de organele fiscale aparținând A.J.F.P. xxx - Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, declarare și virare a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului general consolidat al statului de către la **S.C. xxx S.R.L.**, județ xxx din perioada decembrie 2009 – ianuarie 2012.

Obiectul principal de activitate declarat de societate este reprezentat de "Activități în ferme mixte (cultură vegetală combinată cu creșterea animalelor)" - cod CAEN 150.

În urma verificării efectuate privind **impozitul pe profit**, care a cuprins perioada decembrie 2009 – decembrie 2011, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă verificată, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă totală de **xxx lei**, aferent căreia au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de **xxx lei** (xxx lei + xxx lei), conform prevederilor art.119 alin.(1), art. 120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, sume contestate.

Verificarea **taxei pe valoarea adăugată** a cuprins perioada decembrie 2009 – ianuarie 2012, iar în urma inspecției fiscale s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de **xxx lei** și au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de **xxx lei** (xxx lei + xxx lei) conform prevederilor art.119 alin.(1), art. 120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, din care societatea contestă TVA stabilită suplimentar în sumă de **xxx lei** și accesorii aferente TVA de plată în sumă de **xxx lei**.

Față de TVA solicitată la rambursare în sumă de xxx lei, la control s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de **xxx lei** și TVA suplimentară rămasă de plată în sumă de **xxx lei** (xxx lei – xxx lei).

În Referatul întocmit de organele fiscale emitente ale actului administrativ fiscal atacat, se precizează că prin adresa nr. xxx a fost sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul xxx cu privire la constatările rezultate în urma verificării societății contestatoare.

Din Raportul de inspecție fiscală nr. xxx care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. xxx/31.10.2013, rezultă că diferențele stabilite de organele de inspecție fiscală la impozitul pe profit în sumă de xxx lei și la TVA de plată în sumă de xxx lei provin din înregistrarea în anul 2011, în contul 622 - cheltuieli de consultanță și comisioane, a unui număr de xxx facturi emise de SC xxx SRL București, aferente serviciilor de consultanță marketing, după cum urmează:

- factura nr. xxx în valoare de xxx lei și TVA în sumă de xxx lei;
- factura nr. xxx în valoare de xxx lei și TVA în sumă de xxx lei;
- factura nr. xxx în valoare de xxx lei și TVA în sumă de xxx lei;
- factura nr. xxx în valoare de xxx lei și TVA în sumă de xxx lei;
- factura nr. xxx în valoare de xxx lei și TVA în sumă de xxx lei;
- factura nr. xxx în valoare de xxx lei și TVA în sumă de xxx lei;
- factura nr. xxx în valoare de xxx lei și TVA în sumă de xxx lei;
- factura nr. xxx în valoare de xxx lei și TVA în sumă de xxx lei.

Valoarea totală a facturilor este în sumă de xxx lei, din care xxx lei reprezintă valoare fără TVA și xxx lei reprezintă TVA.

Organele de inspecție fiscală au susținut că prestarea de servicii consultanță marketing nu a fost efectuată de SC xxx SRL, ținând cont de faptul că:

- în rapoartele de activitate nu sunt cuprinse toate elementele prevăzute la cap. 6.1. din contract, în sensul că acestea nu cuprind documente aferente acestei activități și în general activității de marketing, cum ar fi: studii de prospectarea pieții, acțiuni de promovare a produsului, de convingere a unor clienți să cumpere produsul promovat (păcură, motorină, alte materii prime și materiale) etc.;

- din rapoartele de activitate nu reiese volumul tranzacțiilor derulate cu clienții și furnizorii și nici procentul negociat care s-a aplicat la tranzacțiile respective. Toate facturile emise de SC xxx SRL privind consultanța marketing au o sumă fixă pe fiecare lună, deși volumul vânzărilor și achizițiilor a avut fluctuații;

- în cuprinsul rapoartelor de activitate, furnizorii și clienții noi atrași sunt menționați ca o simplă înșiruire de societăți, fără a avea menționate: adresa, codul fiscal, cantitatea achiziționată/livrată, persoana de contact;

- unii clienți și furnizori sunt preluați în mai multe rapoarte de activitate, cum ar fi: SC xxx, SC xxx SRL, SC xxx SRL, SC xxx SRL.

De asemenea SC xxx SRL a fost furnizorul lui SC xxx SRL încă din anul 2010;

- referitor la tariful orar de xxx lei (fără TVA)/consultant care trebuia evidențiat prin pontaj și documente aferente, acesta nu se regăsește la situațiile de lucrări.

Diferența suplimentară la impozitul pe profit în sumă de **xxx lei** (xxx lei x 16%) a fost stabilită în baza prevederilor art.21 alin(4) lit.f) și a art.21 alin(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ca urmare a considerării ca nedeductibilă fiscal a cheltuielii cu servicii de consultanță în sumă de xxx lei, întrucât societatea nu a avut la bază documente justificative, potrivit legii și ca urmare a faptului că societatea nu a justificat necesitatea prestării serviciilor în scopul activității desfășurate.

De asemenea, diferența suplimentară la TVA de plată în sumă de **xxx lei** s-a stabilit în baza prevederilor art 145 alin(2) lit a) din Codul de procedură fiscală, respectiv societatea nu are drept de deducere pentru această taxă, întrucât achizițiile de servicii de consultanță nu au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile.

Societatea susține în contestație că serviciile prestate de SC xxx SRL au fost indispensabile pentru desfășurarea activității de comercializare a produselor energetice și că aceste servicii au fost efectiv prestate în scopul desfășurării activității, întrunind toate condițiile legale în acest sens.

Se menționează ca, datorită serviciilor de consultanță prestate de furnizorul S.C. xxx S.R.L., societatea a realizat în anul 2011 un profit de xxx lei, cu un randament dublu față de media competitorilor din piața de produse energetice.

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004:

„[...]ART. 21 *Cheltuieli*

(4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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[...]”*

Norme metodologice

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

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

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

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

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea. [...]”

„[...]ART. 145 *Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

a) *operațiuni taxabile; [...]”*

Față de cele prezentate mai sus, se constată următoarele:

Conform prevederilor legale mai sus citate, cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, nu sunt deductibile fiscal.

De asemenea, dovada efectuării serviciilor de consultanță se face prin documente justificative și anume: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

Societatea a depus în susținerea contestației rapoarte de activitate aferente anului 2011 care conțin date sumare, respectiv o simplă înșiruire de clienți/furnizori, în general sunt din județul Ialomița și preluați de la o lună la alta, sunt societăți care au fost direct contactate de SC xxx SRL, care au solicitat pe cont propriu serviciile sau chiar erau clienți mai vechi de anul 2011, astfel încât societatea contestatoare nu poate justifica necesitatea acestor cheltuieli cu serviciile de consultanță, așa cum prevede art. 21, alin. (4), lit. m) din Codul fiscal.

Serviciile de consultanță nu sunt prezentate detaliat, nu sunt cuantificate, nu sunt prevăzute termene de execuție, astfel încât să se poată verifica dacă SC xxx SRL a prestat servicii de consultanță în cantitatea, de calitate și la termenele asumate, justificând în acest mod suma facturată.

Referitor la prestatorul serviciilor înscris în cele opt facturi, respectiv S.C.xxx S.R.L., în raportul de inspecție fiscală se menționează următoarele:

Din consultarea bazei de date a M.F.P. aplicația Pheonix, rezultă că în anul 2011 în care au fost emise facturile de prestări către societatea contestatoare, prestatorul nu a avut salariați, însă, din Nota de constatare seria xxx nr.xxx încheiată de comisari ai Gărzii Financiare xxx, reiese că S.C.xxx S.R.L. a subcontractat prestările de servicii către două societăți comerciale cu comportament fiscal inadecvat, respectiv:

- S.C. xxx S.R.L. xxxi, în baza contractului nr.xxx03.01.2011, prin care această societate va selecta clienți pentru furnizarea de produse energetice.

- S.C. xxx S.R.L. București, în baza contractului nr.xxx/03.01.2011, având același obiect ca cel încheiat cu S.C. xxx S.R.L.

Însă, din Notele de constatare seria xxx nr. xxx/30.03.2012 și seria xxx nr. xxx/30.03.2012 încheiate de comisari din cadrul Gărzii Financiare xxx, rezultă că acești doi furnizori nu funcționează la sediul social declarat sau la domiciliul fiscal, nu au angajat personal calificat, nu au desfășurat operațiuni comerciale, nu au ținut evidența contabilă pe anul 2011, motiv pentru care au fost întocmite sesizări penale.

De asemenea, referitor la comportamentul fiscal al S.C.xxx S.R.L., în raport se menționează că acesta și-a schimbat de mai multe ori sediul social (de două ori în xxx și ulterior în xxx) ca și structura acționariatului.

În vederea stabilirii modului în care s-au încheiat înțelegerile privind tranzacțiile dintre societatea contestatoare și clienții săi, au fost luate note explicative de la principalii clienți cu pondere mare în volumul tranzacțiilor, respectiv S.C.xxx S.R.L. și S.C. xxx S.R.L., care au declarat că pentru derularea relațiilor comerciale au fost contactați direct de reprezentantul S.C.xxx S.R.L. și nu au cunoștință despre societățile prestatoare S.C. xxx S.R.L., S.C. xxx S.R.L. și S.C. xxx S.R.L..

Aceleași declarații au dat și reprezentanții altor societăți beneficiare, respectiv S.C. xxx S.R.L. și S.C. xxx S.R.L..

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că societatea contestatoare nu a demonstrat realitatea operațiunilor înscrise în cele xxx facturi emise de S.C xxx S.R.L.

În acest sens art. 6 și art. 105, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"[...]Art. 6 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 (1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere[...]".

precum și prevederile art. 11, alin. (1) din Codul fiscal, actualizat:

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

Față de constatările organelor de inspecție fiscală mai sus prezentate, nu pot fi avute în vedere susținerile din contestație referitoare la prestarea serviciilor de consultanță de către S.C. xxx S.R.L., societatea neprezentând dovezi concludente în acest sens, din care să rezulte necesitatea prestării serviciilor și că acestea au fost efectiv prestate.

Astfel, în baza prevederilor art 21 alin(4) lit.f) și lit.m), art.145 alin(2) lit.a) din Codul fiscal, a pct.44 și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, coroborate cu celelalte prevederi legale mai sus citate, respectiv art.11 alin(1) din Codul fiscal și art 6 și art 105 alin(1) din Codul de procedură fiscală, rezultă că societatea contestatoare nu are drept de deducere pentru cheltuielile înregistrate cu serviciile de consultanță în sumă de **xxx lei** și nici pentru TVA deductibilă aferentă în sumă de **xxx lei** înscrise în facturile emise de S.C. xxx S.R.L..

Drept urmare, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de **xxx lei** și pentru T.V.A. stabilită suplimentar în sumă de **xxx lei**.

De asemenea, potrivit principiului de drept "*accesoriul urmează soarta principalului*", **se va respinge contestația ca neîntemeiată** și pentru accesoriile în sumă de **xxx lei** (xxx lei + xxx

lei) aferente impozitului pe profit si pentru accesoriile în sumă de **xxx lei** (xxx lei + xxx lei) aferente TVA de plată, calculate în baza art. 119, alin. (1), art.120, alin. (1) și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de **SC xxx SRL**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. xxx/31.10.2013*, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

D E C I D E :

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

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

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.