

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Serviciul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. 566 din 11 martie 2016**

Cu adresa nr. ..../2015, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. ..../2015, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice .... - Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din ....., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .... din .... 2015* emisă de A.J.F.P. .... - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .... din .... 2015.

**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 de zile** prevăzut la art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*" (în vigoare la data depunerii contestației).

Procedura fiind îndeplinită și având în vedere prevederile art. 352 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01 ianuarie 2016), s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

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

*"[...] contest în parte decizia de impunere nr ..... din ..../2015 [...] ca fiind nelegală și având un profund caracter abuziv.*

*În primul rând controlul a avut un caracter abuziv pentru că a avut aceleași obiective ca cel efectuat [...] prin actul de control din .....2015 în care s-au verificat impozitul pe profit, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor și TVA.*

*Deoarece nu au constat diferențe la impozitele verificate acești ultimi inspectori au încheiat un proces verbal și o dispoziție de serviciu în care ne-au pus să refacem declarațiile de impozit pe profit și deconturile de TVA pentru 2015. [...]*

*Așadar la nicio lună de la controlul efectuat de inspectorii de mai sus la firma noastră s-a prezentat o altă echipă contrar dispozițiilor art.105 din Codul fiscal care în mod abuziv au stabilit niște obligații aberante și nelegale.*

*Impozitul pe profit în sumă de ..... lei*

*Astfel, în raportul de inspecție ..../2015 s-a stabilit pentru anul 2012 un impozit pe profit suplimentar în sumă de ..... lei pe motivul că am efectuat tranzacții cu SC A SRL, plata facturilor s-a făcut cu chitanțe sub 5.000 lei, firma nu și-a depus declarațiile 100 iar începând cu luna septembrie 2013 a fost declarată inactivă.*

*Care este vina mea că la un an de la tranzacțiile respective firma s-a radiat iar legea permite achitarea unei mărfi sau serviciu cu chitanțe fiscale până la valoarea de 5.000 lei? [...]*

*Stabilirea abuzivă a impozitului pe profit și nejustificarea legală a acestuia nu este singura deficiență din raportul de inspecție, acesta nu respectă nici dispozițiile art. 107 și 109 din OG. 92/2003 pentru că nu mi-a fost prezentat proiectul, nu mi-a fost solicitat punctul de vedere cu privire la constatări.*

*TVA în sumă de ..... lei*

*Prin raportul de inspecție fiscală s-a stabilit că firma noastră are de plată TVA suplimentar în sumă de ..... lei pentru faptul că a efectuat tranzacții cu firma SC A SRL, plata facturilor s-a făcut cu chitanțe sub 5.000 lei, firma nu și-a depus declarațiile 300 iar începând cu luna septembrie 2013 a fost declarată inactivă.*

*Nu putem fi de acord cu această măsură deoarece dreptul de deducere a TVA ia naștere la data achiziției serviciilor pe bază de facturi fiscale corect întocmite conform art.155 din Codul fiscal.*

*La acordarea dreptului de deducere se verifică dacă achiziția serviciilor contribuie la realizarea de operațiuni taxabile conform art.145 alin.2 din Codul fiscal și nu dacă furnizorul nu a depus sau nu decontul de TVA sau dacă plata facturilor s-a făcut cu chitanțe fiscale sau prin bancă.*

*Precizăm că facturile emise pentru serviciile de la firma SC A SRL, sunt însoțite de situații de lucrări și alte documente care dovedesc legalitatea operațiunilor și au fost ridicate în copie de organele de control.*

Așa cum am mai spus-o mai sus firma SC A SRL, a devenit inactivă în septembrie 2013 deci operațiunile efectuate cu aceasta sunt legale până la această dată iar prezentarea art.11 alin.1 din Legea 571/2003 ca justificare arată abuzul la care se pretează organele fiscale pentru a stabili obligații fiscale inexistente.

Dobânzile și penalitățile sunt și ele calculate abuziv pentru că până la data de 25/09/2013 societatea nu datorează TVA și impozit pe profit iar în actul de control nu se prezintă nici un act normativ încălcat. [...]"

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... din .... 2015 încheiat de A.J.F.P. .... - Inspecție Fiscală la S.C. "...." S.R.L. din ....., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .... din ..... 2015, s-au stabilit următoarele:**

*"[...] Impozit pe profit [...]"*

În urma studierii documentelor financiar-contabile puse la dispoziție de agentul economic, s-a constatat că în evidența contabilă a societății sunt înregistrate venituri în sumă de .... lei și cheltuieli în sumă de .... lei, însă agentul economic nu a calculat impozit pe profit. [...]. Astfel, echipa de inspecție fiscală a calculat debit suplimentar aferent impozitului pe profit în sumă de ..... lei.

Totodată, agentul economic verificat a efectuat tranzacții cu SC A SRL CF ..., tranzacții în sumă de ..... lei cu impozit pe profit în sumă de .... lei, constând în lucrări terasament DJ .....

Precizăm că toate facturile fiscale sunt până în 5.000 lei și plata acestora s-a efectuat cu chitanță. Din studierea bazei de date s-a constatat că SC A SRL nu a depus la organul fiscal teritorial declarațiile 100 sau 101 (ultima declarație 100 a fost aferent trimestrului IV 2011). Totodată societatea este declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative începând cu 25.09.2013.

Astfel, suntem în cazul în care SC A SRL nu și-a îndeplinit obligațiile declarative fiscale referitoare la impozitarea veniturilor aferent trimestrului IV 2012, pentru sumele înscrise în facturile emise de acesta. [...]

Astfel, echipa de inspecție fiscală a calculat debit suplimentar aferent impozitului pe profit în sumă de ... lei.

Pentru debitul suplimentar în sumă de .... lei, echipa de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de .... lei [...].

*Taxa pe valoarea adăugată [...]"*

În urma studierii neconcordanțelor 394 între agentul economic verificat și partenerii acestuia, dar și din consultarea bazei de date existentă la nivelul AJFP (respectiv deconturi de tva, declarații 394 depuse de diverși parteneri) s-a constatat că există neconcordanțe în sensul că sunt parteneri ai acestuia - în calitate de furnizori - care nu au declarat tranzacțiile, aceștia având obligația colectării de TVA asupra tranzacțiilor, astfel:

1. Pentru trimestrul IV 2012:

Agentul economic verificat a efectuat tranzacții cu SC A SRL CF ....., tranzacții în sumă de ..... lei cu TVA .... lei, constând în lucrări terasament DJ ....., Precizăm că toate facturile fiscale sunt până în 5.000 lei și plata acestora s-a efectuat cu chitanță. Din studierea bazei de date s-a constatat că SC A SRL nu a depus la organul fiscal teritorial deconturi TVA (ultimul decont TVA a fost aferent trimestrului IV 2011). Totodată societatea este declarată inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative începând cu 25.09.2013.

Astfel, suntem în cazul în care SC A SRL nu și-a îndeplinit obligațiile declarative fiscale referitoare la decontul de TVA aferent trimestrului IV 2012, pentru TVA deductibilă înscrisă în facturile emise de acesta, societatea nu are drept de deducere pentru că nu a intervenit exigibilitatea taxei [...].

[...]. Pentru debitul suplimentar în sumă de .... lei, echipa de inspecție a calculat majorări de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei [...].

2. Pentru trimestrul I 2014:

Agentul economic verificat a efectuat tranzacții cu SC A SRL CF ....., tranzacții în sumă de .... lei cu TVA .... lei, constând în "pichet PSI complet echipat, furtun PSI tip C". Precizăm că factura fiscală este până-n 5.000 lei și plata acesteia a fost efectuată prin chitanță. [...]

Astfel, echipa de inspecție fiscală nu acordă drept de deducere pentru tva în sumă de .... lei. Pentru debitul suplimentar în sumă de .... lei, echipa de inspecție a calculat majorări de întârziere în sumă de .... lei și penalități de întârziere în sumă de .... lei [...].

3. Pentru trimestrul II 2014:

Agentul economic verificat a efectuat tranzacții cu SC A SRL CF ....., tranzacții în sumă de ..... lei cu TVA .... lei, constând în "stâlpi iluminat". Precizăm că facturile fiscale sunt până în 5.000 lei și plata acestora a fost efectuată prin chitanță. [...]

Astfel, echipa de inspecție fiscală nu acordă drept de deducere pentru tva în sumă de .... lei. Pentru debitul suplimentar în sumă de ... lei, echipa de inspecție a calculat majorări de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de .... lei [...]."

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

\* **Raportul de inspecție fiscală nr. .... din .... 2015** încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P. .... - Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea impozitului pe profit, impozitului pe veniturile microîntreprinderilor și a taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului general consolidat de către S.C. "....." S.R.L. din .....

În urma verificărilor efectuate privind **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă verificată, respectiv 29 martie 2012 - 31 ianuarie 2013, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă totală de ..... lei, aferent căreia au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de .... lei (..... lei + ..... lei).

Stabilirea obligației suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de **.... lei** a fost consecința următoarelor deficiențe:

- .... lei reprezintă impozit pe profit aferent veniturilor și cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă, societatea comercială nestabilind rezultatul fiscal al perioadei (..... lei venituri - ..... lei cheltuieli = .... lei x 16% = ..... lei) - sumă contestată, dar nemotivată;

- ..... lei reprezintă impozit pe profit, rezultat al considerării la inspecția fiscală, ca fiind nedeductibile fiscal, cheltuielile în sumă totală de ..... lei cu serviciile prestate de S.C. A S.R.L. - sumă contestată și motivată.

În urma verificărilor efectuate privind **taxa pe valoarea adăugată**, care au cuprins perioada 06 iulie 2012 - 30 iunie 2015, s-a stabilit suplimentar TVA de plată în sumă de .... lei, aferent căreia s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei).

Diferența la TVA de plată în sumă de **..... lei** a fost rezultatul neacordării dreptului de deducere pentru TVA deductibilă înscrisă în facturi emise de S.C. A S.R.L., din care:

- ..... lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de servicii - sumă contestată și motivată;

- ..... lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri - sumă contestată, dar nemotivată.

**Dobânzile și penalitățile de întârziere** în sumă totală de **..... lei**, din care ..... lei aferente impozitului pe profit și ..... lei aferente taxei pe valoarea adăugată au fost contestate și motivate integral.

Societatea comercială a formulat contestație pentru suma de **..... lei**, parte din suma înscrisă în decizia de impunere, din care .... lei impozit pe profit, .... lei TVA de plată și ..... lei accesorii aferente impozitului pe profit și TVA (..... lei + ..... lei), însă **a motivat** contestația pentru suma de **..... lei** reprezentând: ..... lei impozit pe profit, .... lei TVA de plată și .... lei accesorii aferente impozitului pe profit și TVA (..... lei + ..... lei).

Pentru diferența în sumă de **.... lei** reprezentând impozit pe profit (..... lei) și TVA de plată (..... lei), contestată, însă 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 A.N.A.F. nr. 2906/2014, **se va respinge contestația ca nemotivată**.

**Referitor la aspectele procedurale invocate în contestație**, precizăm următoarele:

În data de ... 2015, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .... au efectuat un control inopinat cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a operațiunilor efectuate, precum și declararea obligațiilor fiscale de către S.C. "....." S.R.L. din .....

Ulterior, în luna .... 2015, S.C. "....." S.R.L. a fost supusă inspecției fiscale, finalizată în data de .... 2015 prin emiterea Deciziei de impunere nr. .... din ..... 2015.

Art. 85, art. 97 și art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevăd următoarele:

"Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

Art. 97. - (1) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului; [...]

(2) La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.

Art. 109. - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal. [...]

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate; [...]."

Având în vedere aceste dispoziții legale, rezultă că în materia impunerii legiuitorul a prevăzut prin Codul de procedură fiscală, în mod expres și limitativ, o anumită categorie de acte administrative fiscale/titluri de creanță prin care se stabilesc obligațiile la bugetul general consolidat al statului. Potrivit art. 85 mai sus citat, doar declarația fiscală și decizia de impunere constituie titluri de creanță prin care se pot stabili obligații de plată în sarcina contribuabililor, susceptibile a fi puse în executare silită, în cazul în care contribuabilii nu își achită de bunăvoie obligațiile fiscale la termenele prevăzute de lege.

Astfel, se reține că procesul-verbal încheiat de organele de inspecție fiscală în urma controlului inopinat nu este un act administrativ fiscal, întrucât nu stabilește obligații de natură fiscală în sarcina contribuabilului și nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere, prin care să se stabilească diferențe suplimentare, în plus sau în minus, față de obligațiile existente la momentul controlului. Dimpotrivă, procesul-verbal de control inopinat are caracterul de act premergător, constatările sale urmând a fi valorificate prin raportul de inspecție fiscală, iar în baza raportului urmând să se emită decizia de impunere, prin care să se individualizeze eventuale obligații fiscale suplimentare față de cele declarate de contribuabil.

Rezultă astfel că prin realizarea inspecției fiscale finalizată prin emiterea Deciziei de impunere nr. .... din ..... 2015 nu au fost încălcate prevederile art.105 (*Reguli privind inspecția fiscală*) din Codul de procedură fiscală, așa cum eronat se susține în contestație.

De asemenea, au fost respectate întocmai prevederile art.107 (*Dreptul contribuabilului de a fi informat*) și art. 109 (*Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*) din Codul de procedură fiscală. Astfel, prin înștiințarea FN din .....2015 - semnată de primire de către administratorul societății verificate, organele de inspecție fiscală au adus la cunoștința agentului economic că în data de .....2015 va avea loc discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale. În data de .....2015 administratorul societății a semnat documentul intitulat "*Punct de vedere*" prin care recunoaște că i-au fost aduse la cunoștință constatările rezultate în urma controlului efectuat, neavând nicio obiecțiune asupra modului de desfășurare a controlului și a rezultatelor acestuia.

Decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală au fost comunicate societății comerciale prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, la adresa sediului social, însă plicul de corespondență a fost restituit de către Oficiul poștal cu mențiunea "*destinatar necunoscut la adresă*". În aceste condiții, A.J.F.P. .... a procedat la comunicarea actului administrativ fiscal prin publicitate, prin afișarea concomitentă la sediul organului fiscal și pe pagina de internet a A.N.A.F. a anunțului nr..... din .....2015, conform prevederilor art.44 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

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

**Referitor la suma totală de ..... lei contestată și motivată, precizăm următoarele:**

Organele de inspecție fiscală au constatat că în trimestrul IV 2012 S.C. "....." S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă achiziții de servicii de la prestatorul S.C. A S.R.L. din ....., constând în lucrări terasament DJ ..... În baza facturilor emise de acest prestator, societatea verificată a înregistrat cheltuieli în sumă de ..... lei și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei.

În urma verificării documentelor justificative prezentate de S.C. "....." S.R.L., s-a reținut că facturile emise de S.C. A S.R.L. sunt în valoare de până la 5.000 lei, iar plata acestora a fost efectuată cu chitanță.

Din studierea bazei de date a A.N.A.F., s-a constatat că S.C. A S.R.L. nu și-a îndeplinit obligațiile declarative. Astfel, ultima declarație depusă privind impozitul pe profit (cod 100) a fost aferentă trimestrului IV 2011 și ultimul decont de TVA depus a fost aferent trimestrului IV 2011. Ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, societatea a fost declarată inactivă începând cu data de 25.09.2013.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au considerat că sunt artificiale tranzacțiile dintre cele două societăți, stabilind cheltuieli nedeductibile în sumă de ..... lei și impozit pe profit în sumă de ..... lei (16%), precum și TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de ..... lei, devenită TVA de plată. Aceste obligații fiscale stabilite suplimentar sunt aferente trimestrului IV 2012.

Precizăm că în trim. I 2014 și în trim. II 2014 societatea verificată a înregistrat achiziții de bunuri de la S.C. A S.R.L., aferent cărora și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ..... lei (..... lei + ..... lei), TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere la inspecția fiscală. Suma de ..... lei a fost contestată de societatea comercială, însă nu au fost prezentate motive de fapt și de drept în susținerea contestației, așa cum am arătat mai sus. Aferent acestor tranzacții nu au fost stabilite alte influențe fiscale, întrucât începând cu data de 01.02.2013 societatea comercială este plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

În raportul de inspecție fiscală se menționează că în perioada verificată societatea comercială a înregistrat și alte tranzacții cu S.C. A S.R.L. în calitate de furnizor, însă acestea nu au condus la stabilirea unui debit suplimentar cu titlu de TVA, întrucât au reprezentat comercializare deșeuri fier vechi - operațiuni supuse măsurilor de simplificare (taxare inversă).

Societatea comercială susține următoarele:

- firma furnizoare era activă la data prestării serviciilor, fiind radiată la un an după realizarea tranzacțiilor;
- legea permite plata facturilor cu chitanțe până la valoarea de 5.000 lei;
- dreptul de deducere ia naștere la data achizițiilor serviciilor, pe bază de facturi corect întocmite conform art.155 din Codul fiscal;
- la acordarea dreptului de deducere se verifică dacă achiziția serviciilor contribuie la realizarea de operațiuni taxabile conform art.145 alin.(2) din Codul fiscal și nu dacă furnizorul și-a depus declarațiile obligatorii;
- facturile emise pentru serviciile prestate de S.C. A S.R.L. sunt însoțite de situații de lucrări și alte documente care dovedesc legalitatea operațiunilor;
- firma S.C. A S.R.L. a devenit inactivă în septembrie 2013, deci operațiunile efectuate cu aceasta sunt legale până la această dată;
- dobânzile și penalitățile au fost calculate abuziv, pentru că până la data de 25.09.2013 societatea nu datorează TVA și impozit pe profit.

**Având în vedere cele prezentate mai sus**, rezultă următoarele:

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală menționează că, din studierea facturilor emise de S.C. A S.R.L., înregistrate în evidența contabilă a S.C. "....." S.R.L. în perioada verificată, s-a constatat că acestea au numere consecutive, în luni diferite.

S.C. A S.R.L. a avut calitatea de furnizor și pentru alte societăți comerciale care și-au dedus TVA aferentă tranzacțiilor și pentru care nu s-a colectat TVA, observându-se că această societate a fost înființată cu scopul de a fi "*producătoare*" de TVA deductibilă pentru alte firme. S.C. A S.R.L. a fost declarată inactivă începând cu data de 25.09.2013 pentru neîndeplinirea obligațiilor declarative. Începând cu data de 29 mai 2014 societatea a fost declarată în insolvență, iar în data de 14.10.2014 a fost radiată.

De asemenea, se menționează că în timpul controlului S.C. "....." S.R.L. a prezentat numai facturile emise de S.C. A S.R.L., fără a prezenta contracte încheiate cu prestatorul de servicii și situații de lucrări.

Din analiza facturilor emise în trimestrul IV 2012 de către S.C. A S.R.L. pentru S.C. "....." S.R.L., anexate în copie de către organele de inspecție fiscală la dosarul contestației, au rezultat următoarele:

- în luna octombrie 2012 au fost emise facturile nr.2004/12.10.2012 și nr.2005/29.10.2012 având ca obiect "*deșeu fier vechi*"
- în luna noiembrie 2012 au fost emise facturile nr.2006/07.11.2012 și nr.2007/26.10.2012 având ca obiect "*deșeu fier vechi*".

Însă în perioada 02.11.2012 - 17.11.2012 au fost emise facturi cu numerele 3010 - 3024 având ca obiect "Lucrări terasament DJ .....".

- în luna decembrie 2012 au fost emise facturile nr.2008/06.12.2012 având ca obiect "deșeu fier vechi, deșeu alamă, deșeu aluminiu" și nr.2009/14.12.2012 având ca obiect "Traversare La mulți ani, plase luminoase".

Din succesiunea de numere și datele la care au fost emise facturile, rezultă că tranzacțiile constând în prestări servicii nu au fost reale.

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, "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. [...]."

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Simpla achiziție a unui bun sau o prestare de servicii nu constituie și o prezumție a utilizării acestora în scop economic.

Față de constatările prezentate mai sus, rezultă că nu pot fi luate în considerare tranzacțiile reprezentând prestări de servicii derulate de societatea comercială contestatară în trimestrul IV 2012 cu prestatorul S.C. A S.R.L. și deci nu pot fi considerate documente justificative facturile emise de acesta, astfel că, în mod corect și legal s-a stabilit faptul că societatea comercială cumpărătoare nu poate deduce cheltuielile în sumă totală de **..... lei** și nu-și poate exercita dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de **..... lei**, pe baza facturilor menționate mai sus, în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal:

"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. [...]."

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; [...].

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 [...]."

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 cazul achizițiilor de servicii de la prestatorul S.C. A S.R.L., nu a fost îndeplinit aspectul de fond, întrucât datele înscrise în facturi nu sunt reale, respectiv nu a fost justificată realitatea operațiunilor înscrise în facturi (lucrări terasament DJ .....

Astfel, realitatea achizițiilor de servicii nu a fost justificată de societatea comercială contestatară, în calitate de beneficiar, prin prezentarea de documente întocmite de prestator care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, respectiv contract, situații de lucrări, rapoarte de lucru, devize etc, cheltuielile cu serviciile înregistrate de societatea contestatară fiind astfel nedeductibile fiscal și 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 prestări 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 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; [...]”, totodată societatea neavând 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."*

De asemenea, necesitatea achiziției serviciilor nu a fost dovedită de către societatea contestată prin prezentarea unui contract încheiat cu beneficiarul presupuselor lucrări de terasament efectuate la drumul județean ....., respectiv Consiliul Județean .....

În speță, nu a fost îndeplinit nici aspectul de formă, facturile emise de S.C. A S.R.L. pentru prestările de servicii neîncadrându-se în plaja de numere, așa cum am arătat mai sus.

Din punct de vedere fiscal, nu este suficientă achitarea, înregistrarea și declararea operațiunilor comerciale pe baza facturilor emise de furnizori, ci trebuie dovedită realitatea tranzacțiilor, fapt care nu s-a realizat, societatea comercială contestată neprezentând organelor de inspecție fiscală documente sau înscrisuri din care să rezulte realitatea tranzacțiilor comerciale cu prestatorul S.C. A S.R.L..

Întrucât contestata nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, rezultă că aceasta reprezintă o nesocotire a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Mai mult, potrivit art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale nu implică un drept al contestatei, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

De altfel, societatea comercială contestată nu prezintă documente în sprijinul susținerilor sale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Din dispozițiile art.206 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, se reține că, în contestație, societatea comercială trebuia să menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul de soluționare neputându-se substitui contestatei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Menționăm că, la determinarea nedeductibilității cheltuielilor cu serviciile și la anularea TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate de societatea comercială contestată în relația cu prestatorul S.C. A S.R.L., 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."*

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, stabilite pe baza actelor și documentelor existente în dosarul contestației, precum și pe baza actelor normative aplicabile în speță în perioada supusă inspecției fiscale din ..... 2015, organul de soluționare a contestației constată că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea rezultatului fiscal prin neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuieli în sumă de ..... **lei** reprezentând achiziții de servicii, respectiv la stabilirea în sarcina S.C. "....." S.R.L. a **impozitului pe profit** suplimentar datorat în sumă de ..... **lei** aferent anului 2012, conform prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și m) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se constată că în mod corect și legal, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. "....." S.R.L. nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă totală de ..... **lei** aferentă acestor achiziții de servicii, rezultând această sumă ca **TVA de plată suplimentară**.

Referitor la **accesoriile** (dobânzi și penalități de întârziere) în sumă totală de ..... lei aferente impozitului pe profit (..... lei) și TVA (..... lei) **contestate**, precizăm că acestea au fost calculate 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, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Accesoriile au fost calculate începând cu termenul de scadență al fiecărei diferențe de obligații rezultate la perioadă fiscală (26.01.2013 pentru impozitul pe profit și TVA aferente trim.IV 2012, 25.04.2014 pentru TVA aferentă trim. I 2014 și 25.07.2014 pentru TVA aferentă trim. II 2014) și până la data de 29.10.2015.

Astfel, având în vedere cele prezentate mai sus, precum și principiul de drept "*accesoriul urmează principalul*", accesoriile în sumă totală de ..... lei calculate la inspecția fiscală sunt legal datorate bugetului general consolidat de către societatea contestatară.

Concluzionând cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de ..... lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei și accesoriile în sumă de ..... lei (..... lei + ..... lei).

**IV. Concluzionând** analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din ....., împotriva Deciziei de impunere nr. .... din ..... 2015 emisă de A.J.F.P. .... - Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), coroborat cu prevederile art. 352 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), se

#### **DECIDE :**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totală de ..... lei reprezentând impozit pe profit (..... lei), accesorii aferente impozitului pe profit (..... lei), TVA de plată (..... lei) și accesorii aferente TVA de plată (..... lei).

**2. Respingerea contestației ca nemotivată** pentru suma de ..... lei reprezentând impozit pe profit (..... lei) și TVA de plată (..... lei).

**3.** 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.

**DIRECTOR GENERAL,**