



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Gh. Lazar nr. 9B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499334
Fax :+0256 499332
[e-mail:info.adm @dgpftmmfinante.ro](mailto:info.adm@dgpftmmfinante.ro)
nr. inreg. ANSPDCP 20012

DECIZIE nr. 866/280/23.06.2015

privind contestația formulată de S.C. X SRL înregistrată la D.G.R.F.P
Timișoara sub nr. /16.02.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș cu adresa nr. /12.02.2015, asupra contestației formulate de

S.C. X S.RL.

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. /05.02.2015 la A.J.F.P Timiș – Inspecție Fiscală nr. /06.02.2015 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. /16.02.2015.

S.C. X S.RL. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere F-TM nr. /22.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM /22.12.2014 solicitând anularea parțială a acestora pentru suma totală de xxxxx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentară cu accesoriile aferente.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.RL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM /22.12.2014 încheiat de către organele de control din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș – Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

In drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]"

coroborat cu art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.

[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Posibilitatea de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)*

(3) *Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(5) *În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii."*

Având în vedere ca raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 1021/2013 privind aprobarea formularului "*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice*" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

„ În conformitate cu [art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003](#), republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestație, care se depune, în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.

La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține pagini.

Prezenta decizie reprezintă titlu de creanță .”

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM/22.12.2014, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată

stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-TM .../22.12.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – A.I.F Timiș, se rețin următoarele:

Referitor la suma totală contestată, se rețin următoarele:

În condițiile în care petenta a solicitat anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-TM/22.12.2014 în ceea ce privește TVA suplimentara în sumă de xxxx lei din totalul TVA suplimentară stabilită în Decizia contestată în sumă de xxxxxx lei cu obligațiile fiscale accesorii aferente debitelor suplimentare contestate, iar în referatul cu propuneri de soluționare a contestației nu au fost determinate accesoriile aferente contestării parțiale a TVA, în considerarea prevederilor pct. 3.5 din Ordinul nr. 2.906 din 25 septembrie 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu adresa nr...../01.04.2015, înregistrată la A.J.F.P. a Jud.Timiș, organul de soluționare a contestației a solicitat organului emitent al actului atacat să completeze referatul cu propuneri de soluționare a contestației cu precizarea valorii accesoriilor – dobânzi/majorări de întârziere și penalități – aferente TVA contestată parțial de petentă.

La data de 06.04.2015, organele fiscale au transmis, tabelul cuprinzând calculul accesoriilor aferente TVA contestată de contribuabil.

Față de cele prezentate mai sus, se reține că, Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va investi, după verificarea în totalitate a condițiilor de procedură, cu soluționarea contestației formulată de SC X SRL, pentru suma totală de lei stabilit în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-TM nr./22.12.2014 reprezentând:

- xxxxx lei impozit pe profit stabilit suplimentar
- xxx lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit
- xxxx lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- xxxxx lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.
- xxxxx lei dobanzi de întârziere aferente TVA
- xxxx lei penalități de întârziere aferente TVA

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei ... în calitate de administrator și ștampilată cu ștampila societății petente, conform prevederilor art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației:

I. Societatea petentă formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-

TM/22.12.2014 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Timiș și solicită anularea parțială a acesteia în ceea ce privește:

Impozit pe profit

- impozit pe profit suplimentar de xxxx lei
- obligatii fiscale accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar dobânzi de intarziere in suma de xxxx lei si penalitati de intarziere in suma de xxxxx lei

TVA

- TVA nedeductibil în sumă de xxxx lei din factura nr...../30.09.2012 emisă de prestatorul Y SRL
- TVA nedeductibil în sumă de xxxx lei din facturile nr...../26.11.2012 și nr...../20.12.2012 emise de prestatorul Y SRL
- TVA nedeductibil în sumă de xxxxx lei din facturile nr...../29.03.2013 și nr.1...../05.06.2013 emise de prestatorul Y SRL reprezentând prestari servicii avansuri.
- Obligatiile fiscale accesorii aferente TVA stabilit suplimentar

Petenta prezintă argumentele și concluziile formulate de echipa de inspecție fiscală, precum și constatările acestora înscrise în raportul de inspecție fiscală F-TM nr./22.12.2014, considerând incorectă și nelegală decizia echipei de inspecție fiscală de a refuza dreptul de deducere a TVA și deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile în sumă totală de xxxxx lei provenind din facturile nr..../30.09.2012, nr..../26.11.2012, nr...../20.12.2012, nr...../29.03.2013 și nr...../05.06.2013 emise de prestatorul SC Y SRL, pentru următoarele motive:

În ceea ce privește nelegalitatea refuzului acordării deductibilității la calculul masei profitului impozabil al petentei, precum și acordării dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate de la SC Y SRL, petenta invocă argumentele cu privire la caracterul deductibil al cheltuielilor și al dreptului de deducere al TVA aferent achizițiilor de servicii de la prestator ca având la baza (i) buna credință a petentei în cadrul activității economice desfășurate (ii) necesitatea achiziției serviciilor (iii) realitatea prestării serviciilor, (iv) relațiile între prestator și beneficiar, (v) întrunirea tuturor condițiilor de forma impuse pentru acordarea deductibilității și (vi) jurisprudența CJUE.

(i) În ceea ce privește **buna sa credință**, petenta arată că aceasta reiese în mod evident din modul în care a gestionat relațiile cu toți furnizorii săi, încheind contracte ferme pentru bunurile și serviciile achiziționate inclusiv pentru serviciile achiziționate de la Y SRL pentru care a încheiat un contract de prestari de servicii, absolut necesar desfășurării activității economice în condiții optime.

(ii) În ceea ce privește **necesitatea achiziționării de servicii**, petenta arată că a fost înființată în anul 2012 și are ca obiect de activitate distribuirea de echipamente industriale dedicate clienților din mai multe industrii, echipamente produse în Italia de către societatea mama, G SRL Italia, în funcție de nevoile

concrete ale clientilor. Așadar susține că, scopul existenței X SRL in Romania este acela de a identifica clienti pentru a furniza comenzi de productie societății mama din Italia, in scopul de a vinde/distribui pe piata locala aceste echipamente produse de societatea mama din Italia.

(iii) În ceea ce privește **realitatea prestării serviciilor**, petenta arată că serviciile achiziționate de la prestatorul Y SRL constau în urmatoarele categorii

- activitatea specifică de întocmire a documentelor contabile și a întocmirii și depunerii declarațiilor fiscale aferente desfășurării activității

- activitatea de recrutare de personal în urma căreia a fost recrutat Dl., responsabil tehnic care ține legătura pe linie tehnică cu clienții finali, în legătură cu echipamentele dedicate produse de societatea mamă din Italia și comercializate local, în România, prin intermediul societății petente

- activitatea de identificare de noi clienți, și de asistență în întocmirea ofertelor de către acestia.

În acest sens petenta prezintă în Anexa 6 la contestație un set de documente care, în opinia sa, conțin corespondențe cu potențialii clienți, minute ale întâlnirilor cu aceștia obținute cu ajutorul Y SRL, documente cu care a dorit sa facă dovada prestării efective a serviciilor de către prestatorul Y SRL.

Susține că, din derularea controlului a rezultat faptul ca inspectorii nu au acordat deductibilitatea la calculul impozitului pe profit și TVA doar pentru unele din facturile primite de la prestatorul Y SRL ceea ce denotă o inconsistentă în tratamentul acordat.

Totodată arată că, impactul pozitiv al relației contractuale între petenta și prestatorul Y SRL, în contextul în care nu avea niciun fel de personal angajat, se regăsește în cifra de afaceri și profiturile raportate, evidențiate și în raportul de inspecție fiscală astfel:

- în anul 2012 cifra de afaceri de xxxxxxxlei, profit net xxxxxxx lei;

- în anul 2013 cifra de afaceri de xxxxxxx lei, profit net xxxxxxxlei.

Astfel, petenta susține că acestea reprezintă servicii absolut necesare în cadrul activității economice pentru orice societate și implicit și pentru petenta, plata acestor servicii fiind de asemenea un element care ar concura la demonstrarea utilității și realității serviciilor achiziționate.

(iv) În ceea ce privește **relațiile între prestator si beneficiar**, petenta susține că nu există nicio relație de afiliere cu prestatorul SC Y SRL astfel încât să se justifice suspiciunea organelor de inspectie fiscala de majorare artificială a prețului serviciilor.

(V) În ceea ce privește condițiile de formă, petenta susține că respectă întru-totul prevederile art.146⁷ din Codul Fiscal, referitor la conditiile de de forma ce trebuie îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere, în condițiile în care pentru serviciile achiziționate petenta deține o factura emisă în conformitate cu prevederile art. 155 alin.19 din Codul Fiscal.

(vi) În ceea ce privește **Jurisprudența CJUE relevanta**, petenta susține caracterul deductibil al TVA , invocând în motivarea contestației urmatoarele cauze

- **C-572/11 - Menidzherski:** realitatea tranzacției justifică deducerea TVA, petenta arată ca CJUE în cauza C-572/11 – Menidzherski subliniază importanța principiului neutralității TVA pentru susținerea deductibilității TVA.

- **C-437/06 - Securenta:** deductibilitatea costurilor care fac parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și cazul **C-437/06 Securenta Gottinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG**. În mod similar, reține și precizările CEJ în cauza C- 435/05 Investrand.

- **C-80/11 și C-142/11 - Mahageben kft și Peter Oavid:** întrunirea condițiilor de fond și forma prevăzută de Directiva TVA sunt suficiente pentru acordarea dreptului de deducere.

- **C-621/10 - Balkan and Sea Properties:** interdicția aplicării valorii de piață ca baza de impozitare în prezenta dreptului complet de deducere a TVA

- **C-107/13 – Firin OOD:** art.193 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006

Fața de argumentele expuse la punctele (i) - (vi) petenta susține ca îndeplinește atât condițiile de fond, respectiv prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Codul Fiscal, cât și condițiile de formă, respectiv prevederile art 146 și 155 (19) din Codul Fiscal.

Ca atare, deoarece deține documente care probează realitatea și necesitatea serviciilor achiziționate (facturi, contracte, anexe cu detalierea serviciilor achiziționate, corespondența între părți care atestă efectuarea/prestarea serviciilor etc), precum și buna-credința invocată și recunoscută și de către echipa de inspecție fiscală, și nu în ultimul rând jurisprudența CEJ invocată mai sus, îi confirmă petentei punctul de vedere, respectiv în opinia sa, că întrunește toate condițiile de fond și de formă pentru exercitarea dreptului de deducere la calculul impozitului pe profit și a TVA aferentă serviciilor achiziționate de la Y SRL, motiv pentru care constatările echipei de inspecție fiscală, în opinia sa, sunt incorecte și lipsite de just temei.

Având în vedere cele de mai sus, petenta consideră incorectă și nelegală decizia echipei de inspecție fiscală de a refuza dreptul de deducere a TVA și a cheltuielilor cu serviciile în sumă de 603.138 lei provenind din facturile nr...../30.09.2012, nr...../26.11.2012, nr...../20.12.2012, nr...../29.03.2013 și nr...../05.06.2013 de la prestatorul SC Y SRL.

II. Urmare verificării efectuate, organele de control au constatat următoarele:

În perioada verificată, petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la determinarea masei impozabile a profitului aferent anului 2012 și 2013, în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile la terți”, contravaloarea unor facturi de servicii achiziționate de la SC Y SRL, următoarele sume:

- suma de 67.996 lei înscrisă în factura nr..../30.09.2012 emisă de SC Y SRL reprezentând,, servicii cf.contract nr..../01.09.2012”, factură prezentată în xerocopie.

- suma de xxxxxx lei înscrisă în factura nr...../26.11.2012 și suma de xxxxx lei înscrisă în factura nr...../20.12.2012 ambele emise de SC Y SRL reprezentând „servicii cf.contract nr...../30.04.2012”.

- suma de xxxxx lei înscrisă în factura nr...../29.03.2013 reprezentând „avans servicii cf.contract nr...../01.04.2013” și suma de xxxxxx lei înscrisă în factura nr.1...../05.06.2013 reprezentând „avans servicii cf.contract nr...../30.04.2012” ambele emise de SC Y SRL.

Totodată, în perioada 07.03.2012 – 31.12.2013, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxxx lei aferentă prestărilor de servicii facturate de SC Y SRL, în baza facturilor nr...../30.09.2012 (în xerocopie), nr...../26.11.2012 și nr...../20.12.2012, nr...../29.03.2013 și nr...../05.06.2013.

- Aceste prestări de servicii au fost înregistrate în contabilitate în contul 628 „*Alte cheltuieli cu serviciile la terți*” în baza contractului nr.....din 30.04.2012, având ca obiect prestarea de servicii de consultanță în management și organizarea de afaceri și comerciale.

Deoarece petenta X S.RL. nu a prezentat documente justificative care să ateste realitatea și necesitatea operațiunilor înscrise în facturile fiscale emise de SC Y SRL conform contractului de consultanta nr..... din 30.04.2012, conform prevederilor art. 21 alin.4 lit.m și art. 21 alin.4 lit. f din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin HG nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul masei profitului impozabil aferent anilor 2012 și 2013, cheltuielile în sumă totală de xxxxxx lei.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de xxxxx lei cu majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de xxxxxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxxxx lei.

Totodată deoarece petenta nu a justificat realitatea și necesitatea efectuării acestor cheltuieli pentru desfășurarea activității sale, respectiv nu a probat că serviciile au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile aferente realizării veniturilor sale impozabile, în conformitate cu art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 45 alin. 4 din H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca petenta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma totală de xxxxxx lei înscrise în facturile fiscale nr./09.2012, nr./11.2012, nr./12.2012, nr./03.2013 și nr./06.2013 emise de prestatorul SC Y SRL.

III. Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petentă, documentele depuse la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Timiș din cadrul A.J.F.P Timiș au stabilit în sarcina petentei suma totală de xxxxxxxx lei reprezentând impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar cu dobânzi și penalități de întârziere aferente.

Cu privire la impozitul pe profit în suma de xxxxx lei aferent cheltuielilor cu serviciile de consultanță înregistrate în evidența contabilă a petentei, cu dobânzile de întârziere în sumă de xxxxxxxx lei și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de xxxxx lei, se constată că acesta este rezultatul neacordării petentei de către organele de inspecție fiscală a dreptului de a considera ca și cheltuieli deductibile la determinarea masei impozabile a profitului contravaloarea următoarelor operațiuni:

Suma xxxxxx lei reprezentând contravaloarea facturii nr./09.2012 emisă de SC Y SRL prezentată în fotocopie, înregistrată în anul 2012, considerată de petenta ca și cheltuieli deductibile la determinarea masei impozabile a profitului, s-au reținut următoarele:

În fapt, în perioada verificată, petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil aferent anului 2012, suma de xxxxx lei, în baza facturii nr./09.2012 emisă de SC Y SRL reprezentând „servicii cf.contract nr...../01.09.2012” prezentată în fotocopie.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor la stabilirea impozitului pe profit:

“(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;”

În raport de aceste prevederi legale, se reține ca fotocopia facturii fiscale nr..../09.2012 emisă de SC Y SRL și prezentată de petenta nu constituie document justificativ în conformitate cu prevederile lit. E pct. 41 din ORDIN nr. 3.512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile, unde se arată:

“41. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice.” datorită faptului că aceasta nu au fost reconstituite conform prevederilor lit. E pct. 45 și 46 din anexa nr. 1 la

O.M.F.P nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, care prevede:

“ 45. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitante, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

46. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrase sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate. În acest caz, vinovații de pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor suportă paguba adusă unității, salariaților sau altor unități, sumele respective recuperându-se potrivit prevederilor legale.”

Mai mult, în ceea ce privește posibilitatea diminuării masei impozabile și implicit a impozitului pe profit prin înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor efectuate conform unor documente justificative care cuprind date incomplete, s-a pronunțat Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 732 din 30.10.2007, în care referitor la aplicarea dispozițiilor art. 145 alin. 8 lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, obligatorie potrivit art. 329 alin. 3 din Codul de procedură civilă, prin care s-a decis:

« Admit recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.

În aplicarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) și ale art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, stabilesc:

Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.”

Fata de cele prezentate mai sus, deoarece deductibilitatea cheltuielilor la determinarea profitului impozabil datorat bugetului consolidat al statului este condiționată de prezentarea documentelor justificative în original sau reconstituite în condițiile legii, iar petenta nu a prezentat acest document organelor de inspecție fiscală și nici în cadrul procedurii de soluționare a contestației, în condițiile în care, conform art. 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

„ Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

rezulta ca în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca, valoarea cheltuielilor în suma de **xxxxxxx lei** înregistrată în evidența contabilă a petentei în baza unei facturi prezentată în fotocopie, reprezintă cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neintemeiată pentru acest capăt de cerere.

Suma de xxxxxx lei reprezentând contravaloarea facturilor nr.../11.2012, nr..../12.2012 nr...../03.2013, nr...../06.2013 emise de SC Y SRL, considerată de petenta ca și cheltuielă deductibilă la determinarea masei impozabile a profitului, s-au reținut următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu serviciile de consultanță în sumă totală 535.142 lei înscrise în facturile nr./11.2012, nr./12.2012 nr./03.2013, nr./06.2013 emise de prestatorul SC Y SRL, în condițiile în care petenta nu probează cu documente realitatea prestării acestor servicii.

În fapt, în perioada verificată, petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la determinarea masei impozabile a profitului aferent anului 2012 și 2013, contravaloarea unor facturi de servicii achiziționate de la SC Y SRL după cum urmează:

- suma de yyyyyy lei înscrisă în factura nr.../11.2012 emisă de SC Y SRL reprezentând „servicii cf.contract nr.xxx/30.04.2012
- suma de yyyyyyy lei înscrisă în factura nr.../12.2012 emisă de SC Y SRL reprezentând „servicii cf.contract nr.xxx/30.04.2012”.
- suma de 176.712 lei înscrisă în factura nr...../03.2013 reprezentând „avans servicii cf.contract nr.xx/01.04.2013” emisă de SC Y SRL.
- suma de yyyyy lei înscrisă în factura nr...../06.2013 reprezentând „avans servicii cf.contract nr.’xxx/30.04.2012” emisă de SC Y SRL.

Aceste operațiuni de prestări de servicii au fost înregistrate în evidența sa contabilă în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile la terți” în baza contractului xx din 30.04.2012, având ca obiect prestarea de servicii de consultanță în management și organizarea de afaceri și comerciale, astfel:

- Analiza situației actuale, perspective resurse, etc.
- Proiectare intervenției care vizează punerea în aplicare a metodologiilor pentru diferite sectoare de activitate și de evaluare a implicațiilor organizatorice, economice și financiare.
- Punerea în aplicare a proiectului implică și formarea structurii corporative
- Asistență în studiul planurilor de reorganizare juridică prin oferirea clientului, structuri de management

- Servicii de asistență tehnică și comercială cu privire la desfășurarea de clienți și furnizori, rapoarte, cereri pentru invitație, examinarea ordinelor în zonele afectate, evaluări tehnice și financiare ale ofertelor, asistența pentru gestionarea administrativă
- Organizarea de campanii de promovare și de publicitate în numele clientului
- Asistența în domeniul economic, prin formularea obiectivelor și controlului de gestiune.

Pentru justificarea serviciilor facturate de SC Y SRL, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală, atașat fiecărei facturi de prestări servicii Note cu privire la activitățile desfășurate aferente contractului de consultanță emise de prestatorul SC Y SRL cuprinzând descrierea sumară a serviciilor prestate, identice la trei dintre cele patru facturi, după cum urmează:

- Asistență pentru demararea activității comerciale a societății
- Consultanță în accesarea de fonduri europene destinate societăților în sectorul dezvoltării tehnologice
- Cautarea de terenuri pentru construcția unor eventuale hale
- Cautarea de noi clienți și începerea colaborării cu următoarele societăți

De asemenea în justificarea realității acestor servicii petenta a prezentat în motivarea contestației mai multe documente:

- organigrama societății (Anexa 5 la contestație), prin care a dorit să prezinte modul în care este structurat personalul societății și să demonstreze inexistența în cadrul firmei a unui personal specializat astfel încât să gestioneze intern activitățile acoperite de contractul cu prestatorul;

- un set de documente (Anexa 6) conținând corespondențe, în limba engleză, pe e-mail cu potențialii clienți, minute ale întâlnirilor cu aceștia obținute cu ajutorul Y SRL, documente cu care a dorit să facă dovada prestării efective a serviciilor de către prestatorul Y SRL.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 2

(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;*”**

coroborate cu prevederile pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 date în aplicarea art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

“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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a diminua masa profitului impozabil cu cheltuielile aferente unor servicii sunt expres prevazute la articolele de lege mai sus citate, respectiv **existenta contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.**

În contestația formulată petenta susține că serviciile achiziționate de la prestatorul SC Y SRL reprezintă servicii absolut necesare în cadrul activității sale economice, iar conform acestui contract, în organigrama petentei funcțiile cele mai importante (financiar-contabile, resurse umane, asistența vânzare/marketing, juridic) au fost externalizate către acest prestator de servicii (SC Y SRL), prestatorul urmând să se ocupe de mai multe activități, printre care:

- Strategie și management general al societății
- Marketing și vânzări
- Aprovizionare și vânzare produse către clienții finali
- Organizarea administrativă
- Resurse umane
- Contabilitate și asistență în domeniul financiar, de aici rezultând necesitatea/oportunitatea contractării acestor tipuri de servicii cu o societate care are personal specializat în tipurile respective de servicii.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

În motivarea contestației formulate de petenta SC X SRL, aceasta a depus Anexa 6 reprezentând un set de documente care în opinia sa atestă prestarea efectivă a serviciilor (corespunde cu potențialii clienți, minute (sumaruri) ale întâlnirilor cu aceștia obținute cu ajutorul Y SRL), însă din consultarea bazei de date A.N.A.F a rezultat că SC Y SRL – în calitate de furnizor de servicii al petentei – în toată perioada verificată nu a avut personal salariat.

Astfel, în vederea verificării realității serviciilor de consultanță facturate de Y SRL care fac obiectul contractului de consultanță încheiat cu petentă, nr.xx din 30.04.2012, care a determinat emiterea de către SC Y SRL a facturilor a căror contravaloare a fost considerată de petentă ca o cheltuială deductibilă la determinarea masei profitului și în legătură cu care aceasta pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA, în considerarea dispozițiilor pct. 9.10. din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care dispune:

„9. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 213 din Codul de procedură fiscală - Soluționarea contestației

(...)

9.10. La solicitarea organului de soluționare a contestației, pentru lămurirea aspectelor care fac obiectul contestației, organele competente vor efectua cercetare la fața locului, întocmind în acest sens proces-verbal de cercetare la fața locului, care va fi atașat la dosarul contestației aflat în curs de soluționare.” D.G.R.F.P Timișoara a solicitat Activității de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Timiș, cu adresa nr...../29.04.2015 înregistrată la A.J.F.P Timiș sub nr...../30.04.2015, efectuarea unei cercetari la fața locului la SC Y SRL în scopul identificării concrete a modalităților de realizare de către aceasta a obiectului contractului de consultanță încheiat cu petentă, nr.xx din 30.04.2012.

Urmare acestei solicitări, A.J.F.P Timis – Activitatea de Inspectie Fiscala, cu adresa nr...../29.05.2015 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr...../03.06.2015, a transmis Procesul verbal de cercetare la fata locului nr. din 27.05.2015, încheiat la prestatorul SC Y SRL din care au rezultat urmatoarele:

- în cadrul cercetării la fața locului, organele de inspectie fiscala care au efectuat cercetarea la fata locului, au solicitat în mod expres D-nei în calitate de împuternicit al administratorului, conform Procurii generale de administrare nr...../26.05.2015, precizări cu privire la deținerea rapoartelor de activitate/situațiilor de lucrări pentru facturile nr..../30.09.2012, nr. nr..../11.2012, nr..../....12.2012 nr..../03.2013, nr..../.06.2013 emise catre petenta SC X SRL.

- asa cum rezulta din nota explicativa anexa la procesul verbal nr..... din 27.05.2015, **D-na în calitate de împuternicit al administratorului a declarat ca nu există rapoarte de activitate/situații de lucrări pentru facturile indicate deoarece SC X SRL nu a solicitat întocmirea acestora.**

- totodata s-a constatat că **în perioada în care au fost emise aceste facturi SC Y SRL nu a avut salariați și nici nu a încheiat contracte cu prestatori care să efectueze servicii de management, marketing și vânzări.**

Referitor la existența documentelor justificative impuse de legiuitor ca și condiție pentru acordarea deductibilității cheltuielilor cu serviciile de consultanță, prin contestația formulată, petenta susține că pentru „ activitatea de identificare de noi clienți si de intocmire a ofertelor către aceștia” a prezentat un set de documente (Anexa 6) în limba engleză conținând corespundețe cu potențialii clienți, minute

ale întâlnirilor cu aceștia obținute cu ajutorul Y SRL, documente cu care a dorit să facă dovada prestării efective a serviciilor de către prestatorul Y SRL arătând că impactul pozitiv al relațiilor contractuale dintre petenta și prestatorul SC Y SRL se regăsește în cifra de afaceri și profiturile raportate, iar aceste venituri au fost obținute de pe urma unui client (..... RO SRL) adus chiar de prestatorul de servicii SC Y SRL.

Față de aceste susțineri se reține că trimiterea la corespondențele pe e-mail cu potențialii clienți (..... RO SRL,,) netraduse în limba română, din zile ulterioare datei de 30.04.2013, dată la care contractul și-a încetat efectele față de părți, precum și minutele întâlnirilor cu aceștia, obținute cu ajutorul SC Y SRL, prezentate în motivarea contestației, nu sunt de natură a proba realitatea prestării acestor servicii și a faptului că acei clienți au fost identificați ca urmare a studiilor, demersurilor întreprinse de SC Y SRL în cadrul Contractului de consultanță anexat în fotocopie la dosarul cauzei, încheiat pe o perioadă determinată de timp, respectiv de la data întocmirii – 30.04.2012 și data expirării – 30.04.2013.

Deși petenta susține în contestația formulată că toate veniturile sale au fost obținute de pe urma unui client (..... RO SRL) adus chiar de prestatorul de servicii SC Y SRL, nu prezintă în motivarea contestației mijloace de probă reglementate de Codul de procedură fiscală cu care să facă dovada că acest client -RO SRL - a fost identificat de SC Y SRL și, pe cale de consecință, să probeze prestarea efectivă a serviciilor de consultanță asumate prin contractul de consultanță existent în fotocopie la dosarul cauzei.

Societatea petentă a prezentat organelor de inspecție fiscală pentru justificarea serviciilor prestate anexat fiecărei facturi Note cu privire la activitățile desfășurate aferente contractului de consultanță întocmite de prestatorul SC Y SRL cuprinzând descrierea serviciilor prestate, identice la trei dintre cele patru facturi.

Referitor la aceste documente, organul de soluționare a contestației constată că, acestea cuprind o însușire de activități generale identice pentru trei dintre cele patru facturi precum și înscrierea unui număr de 10 societăți comerciale identificate conform susținerilor petentei de către prestator ca fiind potențialii clienți cu care petenta urma să înceapă colaborarea, pentru care însă nu s-au prezentat situații de lucrări defalcate pe tipuri de lucrări, rapoarte de lucru privind prospectarea pieței care să prezinte numărul de ore necesare, studii de fezabilitate, de piață etc.

Totodată din analiza acestor rapoarte, reiese că serviciile de consultanță nu sunt prezentate detaliat, nu sunt cuantificate, nu sunt prevăzute termene de execuție, persoanele desemnate să realizeze aceste servicii astfel încât să se poată verifica dacă SC Y SRL a prestat efectiv servicii de consultanță, în condițiile în care acest furnizor de prestări de servicii nu a avut personal angajat, în cantitatea, de calitate și la termenele asumate, conform susținerilor petentei justificând în acest mod sumele facturate de petenta și în legătură cu care aceasta pretinde diminuarea masei impozabile a profitului.

Mai mult, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte modul in care aceste servicii au condus la eficientizarea activității sale, prin implementarea și organizarea în mod specific a activitatilor de consultanță de management, afaceri și marketing așa cum au fost ele prevăzute prin contractul încheiat între părți.

În concluzie, având în vedere caracterul general al documentelor “*Nota cu privire la activitățile desfășurate aferente contractului de consultanță*”, se reține ca acestea nu sunt de natura a proba **prestarea efectivă a serviciilor de consultanță**, în condițiile în care așa cum s-a arătat în cele ce preced din analiza conținutului lor a rezultat caracterul *pro-causa* al acestora, nefiind prezentate dovezi obiective care să demonstreze ca serviciile consemnate formal în documentele invocate au și fost prestate în mod efectiv, motiv pentru care cheltuielile cu aceste servicii sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Așadar, documentele prezentate în susținerea contestației de către petentă nu sunt de natura a proba prestarea efectivă a serviciilor de consultanță așa cum prevăd legile fiscale aplicabile, servicii pentru care S.C. X S.R.L. a înregistrat în anul 2012 și 2013 cheltuieli în suma totală de xxxxx lei, nefiind prezentate documente din care să rezulte respectarea de către aceasta a prevederilor art. 21 alin.4 lit.m) coroborat cu pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 date în aplicarea art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal din Legea nr.571/32003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu atât mai mult cu cât așa cum a rezultat și din constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Procesul verbal nr. din 09.12.2014 la firma SC Y SRL cu care petenta a încheiat contractul de consultanță nr..... din 30.04.2012 nu a avut salariați și nici nu a încheiat contracte cu prestatori care să efectueze servicii de management, marketing și vânzări

Referitor la susținerile petentei din contestația formulată în legătură cu „incosistența organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește tratamentul acordat”, în sensul că, pentru unele facturi primite de la prestatorul Y SRL, echipa de inspecție fiscală a înțeles să acorde deductibilitate la calculul impozitului pe profit și a TVA, iar pentru altele nu, conform Anexei nr.7 la Raportul de inspecție fiscală, învederăm că, organele de inspecție fiscală au acordat deductibilitate a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și a TVA pentru facturile emise de Y SRL (care nu fac obiectul contestației) și care au avut ca obiect prestarea de servicii de contabilitate/profesionale și chirie și a căror realitate a fost dovedită conform evidenței contabile și depunerea la autoritatea fiscală competentă a situațiilor financiare și a declarațiilor fiscale.

În concluzie, contestația formulată de S.C. X S.R.L. va fi respinsă ca neintemeiată pentru impozitul pe profit suplimentar stabilit prin Decizia de impunere nr.F-TM9/22.12.2014 aferent cheltuielilor în suma de xxxxx lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor înscrise în facturile nr...../11.2012, nr..../....12.2012 nr...../.....03.2013, nr...../....06.2013 emise de SC Y SRL cu care

organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil aferent anilor 2012 și 2013.

Referitor la dobânzile de întârziere in suma de xxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxxx lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-TM nr./22.12.2014 se reține că stabilirea de dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru obligatia fiscala reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de xxxxx lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

2. Cu privire la T.V.A. stabilita suplimentar in suma de xxxxxx lei cu dobanzile de întârziere în suma de xxxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxx lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-TM/22.012.2014, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspectie fiscală nu au acordat petentei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxx lei aferentă prestărilor de servicii facturate de SC Y SRL în baza contractului de consultanță și organizare nr.xx din 30.04.2012, în condițiile în care petenta nu probează cu documente realitatea prestării acestor servicii precum și dovada utilizării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în perioada 07.03.2012 – 30.09.2014, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **xxxxlei** aferentă prestărilor de servicii facturate de SC Y SRL în baza contractului de consultanță și organizare nr. x din 30.04.2012 după cum urmează.

- TVA in sumă de **xxxx lei** înscrisă în factura nr./09.2012 emisa de SC Y SRL prezentata în xerocopie.

- TVA in suma de **xxxx lei** înscrisă în factura nr..../11.2012 emisa de SC Y SRL reprezentând „servicii cf.contract nr.xx/30.04.2012

- TVA in suma de **xxxx lei** înscrisă în factura nr..../12.2012 emisă de SC Y SRL reprezentând „servicii cf.contract nr.xxx/30.04.2012”.

- TVA în sumă de **xxxx lei** înscrisă în factura nr..../05.06.2013 reprezentând „avans servicii cf.contract nr.xx/01.04.2013” emisa de SC Y SRL.

- TVA în sumă de **xxxxx lei** înscrisă în factura nr..../03.2013 reprezentând „avans servicii cf.contract nr.02/30.04.2012” emisa de SC Y SRL.

Aceste operatiuni de prestări de servicii au fost înregistrate în contabilitate în contul 628 „*Alte cheltuieli cu serviciile la terți*” în baza contractului xx din 30.04.2012, având ca obiect prestarea de servicii de consultanță în management și organizarea de afaceri și comerciale, astfel:

- Analiza situației actuale, perspective resurse, etc.
- Proiectare interventiei care vizează punerea în aplicare a metodologiilor pentru diferite sectoare de activitate și de evaluare a implicațiilor organizatorice, economice și financiare.
- Punerea în aplicare a proiectului implică și formarea structurii corporative
- Asistență în studiul planurilor de reorganizare juridică prin oferirea clientului, structuri de management
- Servicii de asistență tehnică și comerciala cu privire la desfasurarea de clienti și furnizori, rapoarte, cereri pentru invitatie, examinarea ordinelor in zonele afectate, evaluari tehnice și financiare ale ofertelor, asistenta pentru gestionarea administrativa
- Organizarea de campanii de promovare si de publicitate in numele clientului
- Asistenta in domeniul economic, prin formularea obiectivelor și controlului de gestiune.

Pentru justificarea serviciilor facturate de SC Y SRL, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală, atașat fiecărei facturi de prestări servicii Note cu privire la activitățile desfășurate aferente contractului de consultanță emise de prestatorul SC Y SRL cuprinzând descrierea sumara a serviciilor prestate, identice la trei dintre cele patru facturi

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, privind sfera de aplicare a dreptului de deducere, care precizează:

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

a) operațiuni taxabile;[...]”

Potrivit prevederilor enunțate mai sus, rezultă că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care **i-au fost prestate** sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

“Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

Cu privire la aplicarea art.126 din Codul fiscal prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede la pct.2 alin.(2) că:

“(2) În sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la "plată" implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartidă obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata, sau în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartidă obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar ci de un terț..”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus se reține că pentru încadrarea unei operațiuni ca prestare de servicii trebuie ca aceasta să aducă un avantaj clientului, iar contrapartida obținută să fie aferentă avantajului primit condiție îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata.

Potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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 ori 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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

La pct.46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date in aplicarea art.146 alin.1 lit.a din Codul fiscal, se prevede:

„46. Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. (...)În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate mai sus exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza **exemplarului original al facturii fiscale**, respectiv facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare și/sau cu alte documente specifice aprobate, respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunii, cu alte documente

care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal și numai în cazuri excepționale, cum ar fi pierderea, sustragerea sau distrugerea exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu duplicatul facturii care va conține mențiunea că înlocuiește factura inițială și pe care beneficiarul îl va solicita furnizorului/prestatorului.

Din raportul de inspecție fiscală F-TM nr...../22.12.2014 se reține că petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxx lei în baza facturii nr...../09.2012 în fotocopie.

Totodata se reține că societatea X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în valoare totală de xxxx lei din facturile nr...../11.2012, nr...../12.2012, nr./...03.2013 și nr...../06.2013 emise de SC X SRL reprezentând servicii de consultanță în baza contractului de consultanță existent în fotocopie la dosarul cauzei.

Deoarece la punctul 1 din prezenta decizie s-a reținut că petenta nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor în cauză, prin deținerea documentelor justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedură fiscală care să confirme demersurile concrete întreprinse cu privire la modul de desfășurare a activităților de consultanță și organizare asumate prin contractul de consultanță și organizare nr.xx din 30.04.2012, **acestea nefiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile coroborate și cu faptul că factura nr...../09.2012 nu a fost prezentată în original**, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de totală de xxxxxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată aferentă prestărilor de servicii facturate de SC Y SRL.

Pe cale de consecință, din documentele prezentate de petentă în motivarea contestației nu se poate stabili dacă aceste servicii de consultanță și organizare au fost prestate efectiv și nici dacă au fost realizate în favoarea petentei, având în vedere starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală urmare verificării încrucișate efectuate la furnizorul de servicii al petentei, consemnată în Procesul Verbal nr.xxx27.05.2015, precum și declarația D-neiîn calitate de împuternicit al administratorului care confirmă că nu există rapoarte de activitate/situații de lucrări pentru facturile indicate deoarece SC X SRL nu a solicitat întocmirea acestora.

Astfel în condițiile în care petenta nu deține documente din care să rezulte respectarea prevederilor art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/32003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pretențiile sale din cuprinsul contestației formulate nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia.

Învederăm că în cadrul procedurii de soluționare a contestației s-a avut în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție, în situația în care, ulterior aderării, în vederea aplicării uniforme a legii, România este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA.

În acest sens jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea posibilității contribuabililor de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

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

În sfârșit, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că prestările de servicii achiziționate de petentă au fost utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost utilizate și în folosul propriilor operațiuni taxabile.**

În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal – Codul de procedură fiscală, respectiv art. 65 alin. (1):

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri sau servicii în folosul operațiunilor sale taxabile.

Simpla achiziție a unor servicii, pentru care deține o factură, nu constituie o prezumție a utilizării în scop economic a acestora, în vederea realizării obiectului său de activitate, în condițiile în care așa cum s-a arătat la pct. 1 al prezentei decizii petenta nu a prezentat nici în organelor de inspectie fiscală și nici în motivarea contestației documente justificative reglementate de Codul de procedură fiscală cu care să demonstreze demersurile concrete întreprinse cu privire la modul de desfășurare a activității de consultanță și organizare respectiv că, SC Y SRL a prestat servicii de consultanță în cantitatea, de calitate și la termenele asumate prin contractul de consultanță și organizare nr.xx din 30.04.2012, justificand in acest mod sumele facturate.

Documentele prezentate de petentă în motivarea necesității și realității achiziționării acestor prestări de servicii și care în accepțiunea sa constituie documente justificative pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, nu fac dovada realității acestor servicii pentru activitatea petentei, condiție obligatorie pentru exercitarea de către petentă a dreptului de deducere a TVA ca fiind în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L împotriva Deciziei de impunere F-TM nr./22.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de A.J.F.P Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală Timiș pentru suma de **xxxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, în baza prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

Referitor la dobânzile de întârziere în suma de xxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-TM nr./22.12.2014 se reține că stabilirea de dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru obligația fiscală reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de xxxxx lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art. 21 alin. 4 lit. f), m), art.126 alin.(1), art.145 alin.(2), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.2 alin.(2), pct.46 alin.(1), pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 date în aplicarea art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, lit. E pct. 41, pct. 45 și 46 din anexa nr. 1 din ORDIN nr. 3.512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile, Decizia nr. V din 15 ianuarie, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 732 din 30.10.2007, art. 65 și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr.6120/18.06.2015, se

D E C I D E

- respingerea, ca inadmisibilă, a contestației formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală F-TM nr./22.12.2014 încheiat de către organe de control din cadrul A.J.F.P Timiș – Activitatea de Inspecție Fiscală;

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere F-TM nr./22.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de A.J.F.P Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală Timiș, pentru suma totală de **xxx lei** reprezentând:

- xxxx lei impozit pe profit stabilit suplimentar
 - xxxxxx lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit
 - xxxx lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
 - xxxx lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.
 - xxxx lei dobânzi de întârziere aferente TVA
 - xxxxxx lei penalități de întârziere aferente TVA
- prezenta decizie se comunica la:

· S.C. X S.R.L

· AJFP Timiș

cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.