

**DECIZIA nr. 559 din 06.12.2012** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,  
cu sediul in ..... Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ....../2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa inregistrata sub nr. ....../2012 de catre Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.M.B. – Serviciul inspectie fiscala 2 cu privire la contestatia SC ABC SRL formulata prin CIA ..... in baza imputernicirii avocatiile nr. ....../.....2012, transmisa cu adresa nr. ....../.....2012.

Obiectul contestatiei, inregistrata la registratura organului fiscal sub nr. ....../.....2012 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B XXX/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-B YYY/2012.

SC ABC SRL contesta suma de **TG lei**, din care:

- T1 lei TVA stabilita suplimentar;
- T2 lei accesorii aferente TVA;
- T3 lei impozit pe profit;
- T4 lei accesorii aferente impozitului pe profit.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.M.B. - Activitatea de Inspectie Fiscala au efectuat inspectia fiscala generala la SC ABC SRL, pentru perioada martie 2007 – iunie 2011, cu exceptia impozitului pe profit care a fost verificat pana de la data de 31.12.2010.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-B YYY/2012, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B XXX/2012, prin care s-au stabilit diferente suplimentare pentru TVA si impozit pe profit in suma totala de TG lei.

**II.** Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita desfiintarea actelor fiscale atacate pentru sumele contestate, aratand urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala nu au respectat prevederile procedurale referitoare la realizarea inspectiei fiscale intrucat nu au emis avizul de inspectie, solutionarea cererii de rambursare neechivaland cu cea a rezolvarii unei cereri de inspectie fiscala din partea contribuabilului, iar inspectia nu s-a finalizat in termen de 3 luni, in conditiile in care referatul de suspendare a inspectiei s-a realizat cu incalcarea prevederilor legale. De asemenea, organele de control au incalcat principiul unicitatii inspectiei fiscale deoarece activitatea societatii pentru perioada ianuarie 2009 – ianuarie 2011 a fost verificata in luna iunie 2011, prin intocmirea unui proces-verbal care reprezinta titlu de creanta in materia inspectiei.

Cheltuielile aferente serviciilor de consultanta si management in domeniul fondurilor europene sau al achizitiilor publice, facturate de SC EC SRL si SC EF SRL au avut achizitionate in vederea construirii unei baze de date de sinteza, iar faptul ca societatea nu a reusit sa obtina contracte de achizitie publica sau fonduri europene nu conduce la nedeductibilitatea cheltuielilor intrucat sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri.

Cheltuielile aferente contractelor de management incheiate cu SC CM SRL, SC SOB SRL, SC SD SRL si SC QCO SRL au fost inregistrate corect in contabilitatea societatii si sunt dovedite prin procese-verbale de receptie. Rapoartele de lucru solicitate de organele de inspectie nu sunt obligatorii deoarece societatea a prezentat procese-verbale, iar documentele mentionate la pct. 48 din Normele metodologice sunt doar exemplificative, conditia cumularii referindu-se doar la necesitatea dovedirii atat a efectivitatii serviciilor, cat si a necesitatii lor.

Inspectorii fiscali au procedat eronat la reintegrarea in bazele impozabile ale altor ani cu serviciile considerate prestate in alt exercitiu financiar decat cel in care s-au emis facturile, contrar prevederilor pct. 44 din Normele metodologice care stabilesc in mod expres ca un venit este aferent acelui exercitiu fiscal in care este facturat. Dincolo de eroarea in care se afla inspectorii fiscali cu privire la reglementarile contabile aplicabile in luna ianuarie 2009, principiul independentei exercitiului nu face diferenta dintre prestarea serviciului si data incasarii/platii, ci intre data exigibilitatii platii unui anumit serviciu si data efectiva a incasarii sumelor.

In mod asemanator, organele de inspectie fiscala au reintregit baza impozabila in anul 2009 deoarece factura de cheltuiala a fost stornata in anul 2011 pe motiv ca nu are scop economic. La nivelul anului 2009 subscrisa nu putea cunoaste ca faptul ca, doi ani mai tarziu, factura va fi stornata de SC IFC SRL, iar faptul ca a fost stornata doar partial ca urmare a diminuarii pretului in urma constatarii unor deficiente dovedeste scopul economic al cheltuielii.

De asemenea, alte sume au fost reintegrate eronat de inspectorii fiscali:

- suma de T5 lei aferenta unei facturi din decembrie 2009 emisa de SP PFA, neacceptata ca urmare a rezilierii contractului, desi societatea nu o putea elimina din contabilitate fara existenta unui titlu judiciar care sa confirme nedatorarea sumei;

- suma de T6 lei aferenta unei diferente dintre prevederile din contractul incheiat cu SC TTI SRL si factura emisa in baza lui, diferenta justificata de necorespunderea produselor furnizate de catre SC TTI SRL cu cerintele contractului si ale comenzii ce a determinat diminuarea pretului datorat de subscrisa;

- suma de T7 lei aferenta unor facturi pentru care s-a considerat eronat ca nu exista documente justificative, consecinta faptului ca inspectia s-a realizat fara emiterea unui aviz si fara a da posibilitatea subscrisei de a identifica si obtine toate documentele necesare;

- suma de T8 lei aferenta unei facturi de cazare si bilete de avion, desi au fost prezentate motivele care au condus la necesitatea acestei deplasari in scopuri comerciale.

In privinta TVA stabilita suplimentar, SC ABC SRL sustine ca taxa deductibila este aferenta unor operatiuni derulate in folosul operatiunilor taxabile prin contractele incheiate cu SC EC SRL si SC EF SRL, iar jurisprudenta comunitara subliniaza ca nerealizarea unei operatiuni impozabile nu inlatura dreptul de deducere, toate cheltuielile efectuate fiind considerate a avea o legatura directa si imediata cu ansamblul activitatii economice a persoanei impozabile.

Referitor la taxa neacceptata la deducere pe motivul stornarii ulterioare a facturilor emise de SC IFC SRL, SC TTI SRL, SC WSO SRL, SC MTT SRL, SC TPO SRL sau SC AIF SA, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca tranzactiile nu au un scop economic, fara ca aceasta concluzie sa fie sustinuta de argumente de fapt sau de drept. In raportul de inspectie fiscala nu se mentioneaza in ce ar putea consta nelegalitatea facturilor de stornare.

Din punct de vedere practic subscrisa nu a obtinut niciun avantaj fiscal nelegal deoarece ceea ce se diminuea ulterior prin stornare, fusese majorat si achitat anterior la momentul emiterii facturilor. Desi unele dintre servicii nu au fost realizate, din moment ce partenerii contractuali au denuntat unilateral contractele, inspectorii fiscali generalizeaza si asimileaza toate contractele unor operatiuni fictive, fara a indica niciun argument de fapt sau de drept. Atata timp cat aceste servicii nu au mai fost prestate, desi initial fusesera intreprinse de catre subscrisa in vederea realizarii unor oferte sau chiar pentru realizarea unor programe solicitate de clienti, se justifica stornarea facturilor emise conform contractelor, in avans.

Diferentele intre datele cuprinse in jurnalele de cumparari/vanzari si deconturile de TVA, uneori pozitive alteori negative, au fost generate de fluctuatiile existente intre data intocmirii jurnalelor si data la care societatea era obligata sa depuna deconturile si de fluctuatiile operatiunilor economice desfasurate.

Pentru TVA in suma de T9 lei aferenta unor facturi emise de furnizori exista documentele justificative, dar inspectorii fiscali nu le-au luat in considerare, iar pentru TVA in suma de T10 lei considerata a fi nefacturata de la

TTI argumentele ce sustin corectitudinea inregistrarii sunt aceleasi de la impozitul pe profit.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

### 3.1. Referitor la aspectele de procedura

*Cauza supusa solutionarii este daca efectuarea inspectiei fiscale fara transmiterea in prealabil a avizului, nefinalizarea acesteia in termenul de 3 luni si efectuarea anterioara a unui control inopinat consemnat intr-un proces-verbal care nu contine nicio masura in sarcina societatii constituie motive care sa atraga nelegalitatea deciziei emise in urma inspectiei fiscale.*

**In fapt**, din raportul de inspectie fiscala nr. F-B YYY/2012 rezulta ca SC ABC SRL a fost supusa inspectiei fiscale generale in perioada 27.07.2011-07.06.2012 urmare solicitarii Directiei generale coordonare inspectie fiscala din cadrul A.N.A.F. din adresa nr. ADR/2011. Inspectia fiscala a fost suspendata in perioada 12.08.2011-19.08.2011, la solicitarea contribuabilului si in perioada 07.02.2012-06.06.2012, la initiativa organelor fiscale, in vederea efectuarii unui control incrucisat la partenerul contractual SC WSO SRL.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca raportul si decizia de impunere emisa in baza acestuia sunt nelegale deoarece inspectia fiscala s-a realizat fara transmiterea avizului de inspectie, nu s-a finalizat in termenul de 3 luni si a incalcat principiul unicitatii inspectiei fiscale.

**In drept**, conform art. 41, art. 85, art. 96, art. 97, art. 102, art. 104, art. 105 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 41. - In intelesul prezentului cod, **actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent in aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale**".

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

a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);

b) **prin decizie** emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri".

"Art. 94. - (1) Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora".

"Art. 96. - (1) **Formele de inspectie fiscala** sunt:

a) **inspectia fiscala generala**, care reprezinta activitatea de verificare a tuturor obligatiilor fiscale ale unui contribuabil, **pentru o perioada de timp determinata**;

b) **inspectia fiscala partiala**, care reprezinta activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligatii fiscale, **pentru o perioada de timp determinata**.

(2) Inspectia fiscala se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, daca acestea prezinta interes pentru aplicarea legii fiscale".

"Art. 97. - (1) In realizarea atributiilor, inspectia fiscala poate aplica urmatoarele **proceduri de control**:

a) controlul inopinat, care consta in activitatea de verificare factica si documentara, in principal, ca urmare a unei sesizari cu privire la existenta unor fapte de incalcare a legislatiei fiscale, fara anuntarea in prealabil a contribuabilului;

b) **controlul incrucisat, care consta in verificarea documentelor si operatiunilor impozabile ale contribuabilului, in corelatie cu cele detinute de alte persoane**; controlul incrucisat poate fi si inopinat.

(2) **La finalizarea controlului inopinat sau incrucisat se incheie proces-verbal**".

"Art. 102. - (1) Avizul de inspectie fiscala se comunica contribuabilului, in scris, inainte de inceperea inspectiei fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

b) cu 15 zile pentru ceilalti contribuabili.

**(4) Emiterea avizului de inspectie fiscala nu este necesara:**

a) in cazul controlului inopinat si al controlului incrucisat;

**b) in cazul unor actiuni indeplinite ca urmare a solicitarii unor autoritati, potrivit legii;**

c) in cazul refacerii inspectiei fiscale ca urmare a unei decizii de solutizare a contestatiei;

d) pentru solutizarea unor cereri ale contribuabilului".

"Art. 104. - (1) **Durata efectuării inspectiei fiscale** este stabilita de organele de inspectie fiscala sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, in functie de obiectivele inspectiei, **si nu poate fi mai mare de 3 luni**.

(3) **Perioadele in care derularea inspectiei fiscale este suspendata sunt incluse in calculul duratei acesteia**, conform prevederilor alin. (1) si (2).

(4) Conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide suspendarea unei inspectii fiscale ori de cate ori sunt motive justificate pentru aceasta.

(5) Conditiiile si modalitatile de suspendare a unei inspectii fiscale se vor stabili prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei si finantelor si al ministrului internelor si reformei administrative, in cazul inspectiilor fiscale efectuate de organele fiscale prevazute la art. 35, care se publica in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I".

" Art. 105. - (3) Inspectia fiscala se efectueaza **o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii**".

"Art. 109. - (1) **Rezultatul inspectiei fiscale se consemneaza, in scris, intr-un raport de inspectie fiscala**, in care se prezinta constatările inspectiei fiscale din punct de vedere factic si legal.

(2) Raportul de inspectie fiscala se intocmeste la finalizarea inspectiei fiscale si cuprinde toate constatările in legatura cu perioadele si obligatiile fiscale

verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

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

a) **deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;**

b) **deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.**

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale”.

De asemenea, în conformitate cu Instrucțiunile de completare și utilizare a formularului "Proces-verbal", aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală:

"Procesul-verbal reprezintă actul de control care se întocmește de către organele de inspecție fiscală numai în cazul controlului inopinat, încrucișat, în cazul efectuării, în condițiile legii, a unei cercetări la fața locului [...] sau pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

*Nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere. [...]*

Constatarile organelor de inspecție fiscală rezultate în urma unei acțiuni de control inopinat, încrucișat sau de cercetare la fața locului **se pot finaliza cu propunerea, de a se programa efectuarea unei inspecții fiscale parțiale sau generale la contribuabilul care a făcut obiectul controlului”.**

În raport de dispozițiile legale precitate și de susținerile societății contestatoare se rețin următoarele:

Inspectia fiscală a fost întreprinsă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P.M.B. - Activitatea de Inspectie Fiscală – Serviciul inspecție fiscală 2 la solicitarea Direcției generale coordonare inspecție fiscală din cadrul A.N.A.F. din adresa nr. ADR/2011, motiv pentru care emiterea avizului de inspecție fiscală nu era necesară în temeiul art. 102 alin. (4) lit. b) din Codul de procedură fiscală. Ca atare, considerațiile contestatoarei referitoare la obligativitatea emiterii avizului chiar și în situația soluționării unor cereri de rambursare a TVA nu au nicio relevanță întrucât neemiterea avizului a fost motivată de solicitarea unei autorități, în speta Direcția generală coordonare inspecție fiscală din cadrul A.N.A.F.

Totodată, susținerea contestatoarei în sensul că a fost “privată” de dreptul de a fi informată și de posibilitatea efectivă de a se apăra în fața inspectorilor fiscali și de a le pune la dispoziție documentele justificative este contrazisă de faptul că inspectia fiscală a fost suspendată de două ori, la solicitarea contestatoarei și din inițiativa organelor de inspecție fiscală, iar perioadele de suspendare (12.08.2011-19.08.2011, respectiv 07.02.2012-06.06.2012) au fost suficient de mari (cu mult mai mari decât perioada de 15 zile prevăzută pentru transmiterea avizului) astfel încât contestatoarea a avut la dispoziție o perioadă de timp suficientă pentru informare, pregătirea

documentatiei si a apararii in fata organelor fiscale, inclusiv prin recurgerea la asistenta de specialitate ori juridica.

Referitor la termenul de 3 luni pentru efectuarea inspectiei fiscale, conform art. 104 din Codul de procedura fiscala acest termen are caracterul unui **termen de recomandare**, avand ca scop minima afectare a activitatii contribuabilului, iar depasirea lui nu este sanctionata cu nulitatea absoluta a deciziei de impunere emisa in urma inspectiei, in lipsa unei dispozitii legale exprese in acest sens. Prin urmare, **cata vreme obligatiile fiscale stabilite in sarcina contribuabililor in urma unei inspectii fiscale sunt legal datorate, contribuabilii au obligatia constitutională sa contribuie, prin impozite si taxe, la cheltuielile publice, fara ca o atare contributie sa fie considerata ca o vatamare a drepturilor si intereselor lor legitime**. Mai mult, inspectia fiscala a fost suspendata de doua ori, iar faptul ca in continutul raportului nu s-a facut referire expresa la procesul-verbal incheiat in urma verificarii tranzactiilor incheiate de societate cu partenerul contractual SC WSO SRL nu inseamna ca aceasta verificare nu a fost efectuata si nu a fost valorificata de organele de inspectie fiscala, la dosarul cauzei existand procesul-verbal nr. ....../02.04.2012 prin care au fost cercetate relatiile SC WSO SRL cu diversi parteneri, inclusiv contestatoarea.

Totodata, se retine ca durata de efectuare a inspectiei fiscale se circumscrie principiului minimeii afectari a activitatii contribuabilului, iar societatea nu a dovedit vatamarea efectiva a drepturilor sale prin depasirea acestei durate.

In ceea ce priveste incalcarea principiului unicitatii inspectiei fiscale pe motiv ca societatea a mai facut obiectul unei inspectii fiscale, din dispozitiile legale antecitate rezulta ca impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului de stat se stabilesc, in afara celor declarate de contribuabilii insisi, printr-un act administrativ fiscal ce imbraca forma deciziei emise de organul fiscal, cu rolul de a stabili, modifica sau stinge drepturile si obligatiile de natura fiscala dintre stat si contribuabilii respectivi. In cazul inspectiilor fiscale, ce au ca obiect verificarea corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, constatarile organelor de inspectie fiscala se consemneaza din punct de vedere faptic si legal intr-un raport care sta la baza emiterii actelor administrative fiscale sub forma **deciziei de impunere, deciziei privind nemodificarea bazei de impunere sau dispozitiei de masuri**. Numai in situatia in care a fost emis unul din aceste acte administrative fiscale, inspectia fiscala se considera realizata prin stabilirea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice contribuabil - stat pentru fiecare impozit si pentru fiecare perioada supusa inspectiei, devenind aplicabil principiul unicitatii inspectiei fiscale, din perspectiva dreptului contribuabililor la securitate fiscala.

In acelasi timp, **procesul-verbal intocmit cu prilejul controlului inopinat nu are caracterul unui act administrativ fiscal intrucat nu stabileste, nu modifica si nu stinge raporturi juridice de natura fiscala dintre contribuabil si stat**, acesta nefacand altceva decat sa consemneze o stare de fapt existenta la contribuabilul controlat. Pe baza aspectelor consemnate in acest document, organele de control **pot face doar propuneri de**

**programare** a unei inspectii fiscale (partiale sau generale) la contribuabilul care a facut obiectul controlului inopinat, fara ca in baza lui sa poata emita o decizie de impunere sau alt act administrativ fiscal de natura sa regularizeze raporturile juridice dintre autoritatea fiscala si contribuabili.

Astfel, din documentele existente la dosar rezulta ca in data de 25.08.2011 Directia generala coordonare inspectie fiscala din cadrul A.N.A.F. a incheiat procesul-verbal de control inopinat, inregistrat sub nr. ....../29.06.2011, ce a avut ca obiectiv "verificarea modului de inregistrare in contabilitatea societatii a relatiilor comerciale incheiate in perioada 2009-2011 cu ISC SRL, SC INT SA si SC AIF SA". Organele de control **nu au stabilit insa vreo masura in sarcina societatii, in sensul stabilirii de obligatii fiscale si a obligativitatii virarii acestora la bugetul statului sau aplicarii vreunei sanctiuni de natura fiscala fata de aspectele constatate**, procesul-verbal neavand caracterul unui titlu de creanta.

Sustinerile societatii contestatoare privind natura unui act administrativ fiscal/titlu de creanta fiscala a procesului-verbal de control inopinat sunt vadit eronate in raport de cele anterior aratate, o dovada in plus fiind chiar faptul ca societatea nici nu a fost obligata in vreun fel de autoritatile fiscale la plata sumei de 7.904.819 lei mentionata ca taxa dedusa nelegal si nejustificat in concluziile procesului-verbal.

Mai mult, **contestatoarea confunda o procedura de control fiscal, cum este controlul inopinat** reglementat de art. 97 alin. (1) lit. a) din Codul de procedura fiscala si care a vizat doar verificarea faptica si documentarea a relatiilor contribuabilului cu anumiți parteneri comerciali **cu formele inspectiei fiscale** reglementate de art. 96 din Codul de procedura fiscala, respectiv *inspectia fiscala generala* "care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligatiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioada de timp determinată" si *inspectia fiscala partiala* "care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligatii fiscale, pentru o perioada de timp determinată". Or, principiul unicitatii inspectiei fiscale reglementat de art. 105 alin. (3) din Codul de procedura fiscala se refera la efectuarea inspectiei "o singură dată **pentru fiecare impozit**, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat **și pentru fiecare perioadă** supusă impozitării", ceea ce nu este cazul in speta intrucat **prin procesul-verbal de control inopinat nu a fost verificat un impozit anume**, ci doar modul de reflectare in evidenta contabila a relatiilor contestatoarei **cu anumiți parteneri** comerciali.

Ca atare, in speta nu poate fi vorba de incalcarea principiului unicitatii inspectiei fiscale reglementat de art. 105 alin. (3) din Codul de procedura fiscala intrucat inspectia fiscala pentru impozitele, taxele si contributiile datorate de contestatara pentru perioada martie 2007 – iunie 2011 a fost realizata de organele fiscale o singura data, fiind consemnata din punct de vedere faptic si legal in raportul de inspectie fiscala nr. F-B YYY/2012, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere nr. F-B XXX/2012, act administrativ fiscal ce a intrat in circuitul juridic civil si care a stabilit, a modificat si a stins



raporturile juridice dintre stat si contestatara pentru fiecare din obligatiile fiscale verificate din perioada supusa inspectiei.

Fata de aspectele prezentate contestatia SC ABC SRL vizand nelegalitatea de ordin procedural a actelor contestate este neintemeiata si urmeaza a fi respinsa ca atare.

### **3.2. Referitor la impozitul pe profit**

Prin decizia de impunere nr. F-B XXX/2012 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei obligatii suplimentare reprezentand impozit pe profit in suma de T3 lei aferente perioadei 09.03.2007-31.12.2010.

Din decizie si din raportul ce a stat la baza emiterii acesteia rezulta ca diferenta suplimentara de T3 lei a fost stabilita ca urmare a constatarii urmatoarelor diferente:

- (+/-) P1 lei venituri aferente anului 2008, facturate si inregistrate in contabilitate in anul 2009;
- P2 lei cheltuieli inregistrate in anul 2009 cu serviciile de consultanta si management in domeniul achizitiilor publice care nu sunt aferente veniturilor impozabile;
- P3 lei cheltuieli inregistrate in anul 2009 cu servicii de consultanta si management pentru care contribuabilul nu justificata necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate;
- P4 lei cheltuieli inregistrate in contabilitate in anul 2009 fara a avea la baza documente justificative;
- P5 lei diferenta rezultata din derularea contractului nr. 1/23.10.2009 incheiat cu SC ISC SRL, suma stornata de contribuabil in luna iunie 2011 si care nu are un scop economic;
- T6 lei venituri omise la facturare in anul 2010 din vanzarea de echipamente;
- P6 lei facturi de stornare servicii IT;
- (-) P7 lei suma reprezentand cheltuiala fara document justificativ, inregistrata in anul 2009 si stornata in anul 2010;
- T7 lei cheltuieli inregistrate in contabilitate in anul 2010 fara a avea la baza documente justificative;
- T8 lei cheltuieli de cazare si bilet de avion pentru care contribuabilul nu a prezentat justificare cu privire la persoane, destinatie si scopul deplasarii;
- P8 lei cheltuieli inregistrate in anul 2010 cu serviciile de consultanta si management in domeniul achizitiilor publice care nu sunt aferente veniturilor impozabile;
- P9 lei cheltuieli inregistrate in anul 2010 cu servicii de consultanta si management pentru care contribuabilul nu justificata necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate.

#### **3.2.1. Referitor la serviciile de consultanta si management in domeniul achizitiilor publice si a fondurilor europene**

*Cauza supusa solutionarii este daca serviciile de consultanta si management in domeniul achizitiilor publice sunt deductibile la calculul profitului impozabil, in conditiile in care prestarea efectiva a serviciilor in scopul obtinerii de venituri impozabile nu este dovedita cu documente.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere suma de P2 aferente anului 2009, respectiv P8 lei aferente anului 2010 reprezentand cheltuieli cu serviciile de consultanta si management in domeniul achizitiilor publice, inregistrate in contabilitate in baza contractelor incheiate cu SC EC SRL si SC EF SRL.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca SC ABC SRL a prezentat pentru justificarea serviciilor contractul nr. 14248/26.06.2009 si actele aditionale nr. 1 si 2 pentru serviciile facturate de SC EC SRL, respectiv contractul nr. 1/01.10.2010, anexele nr. 1-4 la contract, comenzile nr. 1-4 si procesele-verbale de receptie nr. 1-4 pentru serviciile facturate de SC EF SRL.

Totodata, societatea a prezentat cu adresa nr. 24/27.10.2011 un document (o nota explicativa) in scopul oferirii de informatii suplimentare si de clarificare cu privire la aceste servicii, in care a precizat ca in perioada noiembrie 2009 – aprilie 2011 a derulat o “ampla initiativa de colectare si agregare informatii primare in domeniul achizitiilor publice din Romania, in vederea construirii unei baze de date de sinteza, ce permite efectuarea de analize statistice, de istoric si de identificare a trend-urilor in domeniul vizat”.

Din analiza documentelor si informatiilor prezentate si avand in vedere ca societatea nu a derulat contracte in domeniul achizitiilor publice, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri si sunt deductibile, indiferent daca ele sunt oportune sau nu, iar orice alta interpretare ar conduce la inlaturarea oricarei initiative de antreprenoriat.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile **numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

(4) **Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

**m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte".**

coroborate cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

"48. **Pentru a deduce cheltuielile** cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca **cumulativ** urmatoarele conditii :

- serviciile trebuie sa fie **efectiv prestate**, sa fie executate in baza **unui contract care sa cuprinda date referitoare** la prestatori, termene de executie, **precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului**; prestarea efectiva a serviciilor **se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare**;

- **contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate**".

*Ca atare, in cazul serviciilor de management si consultanta sau alte prestari de servicii expres prevazute la articolele de lege mai sus-citate, pentru a fi deductibile in sensul legii fiscale cheltuielile aferente trebuie sa indeplineasca mai multe **conditii cumulative**, respectiv **sa aiba la baza contracte economice si sa fie justificate prin prisma prestarii efective a serviciilor si a necesitatii lor in raport de specificul activitatilor desfasurate**.*

In speta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

1. SC ABC SRL a incheiat cu SC EC SRL contractul nr. 14248/26.06.2009 si actele aditionale nr. 1/24.07.2009 si nr. 2/30.11.2009 avand ca obiect prestarea serviciilor de consultanta pentru afaceri si management in domeniul achizitiilor publice constand in:

- indrumare metodologica privind participarea beneficiarului la procedurile de atribuire a contractelor de achizitie publica;

- verificarea documentatiilor de atribuire aferente acestor proceduri si a documentelor ce insotesc oferta beneficiarului din punctul de vedere al conformitatii acestora cu legislatia in materie si cu cerintele autoritatilor contractante;

- asistenta beneficiarului in solicitarile de revizuire si de remediere a neconformitatii documentatiilor, inclusiv prin exercitarea dreptului de contestare si de sesizare a institutiilor abilitate;

- asistenta privind intocmirea de catre beneficiar a oricaror documente suplimentare necesare pe parcursul prestarii serviciilor;

- instruirea personalului beneficiarului cu privire la cadrul legislativ in domeniul achizitiilor publice.

Partile au convenit ca prestarea serviciilor sa fie asigurata prin intermediul postei electronice, telefonului, faxului sau a corespondentei transmisa prin posta. Pentru serviciile prestate beneficiarul s-a obligat sa achite un abonament lunar in suma fixa de P10 euro plus TVA, suma in contul careia prestatorul s-a obligat sa presteze un numar de 50 de ore – servicii/luna, cu drept de reportare o singura data a orelor neconsumate si cu plata suplimentara pentru orele care depasesc abonamentul, pentru fiecare speta dedusa expertizei

prestatorul urmand sa inregistreze in evidentele sale un numar de cel putin 4-50 servicii prestate, in functie de complexitatea fiecărei spete.

Se retine ca, pentru a fi considerate ca fiind efectuate in scopul realizării veniturilor si a beneficia de deductibilitate fiscala, cheltuielile cu serviciile de management si de consultanta trebuie sa fie justificate prin prisma prestării efective a serviciilor si a necesitatii lor in raport cu specificul activitatilor desfasurate, motiv pentru care trebuie dovedite corespunzator cu documentatia aferenta.

Astfel, in cazul serviciilor inregistrate pe baza contractului incheiat cu SC EC SRL societatea contestatoare **nu a prezentat niciun document justificativ care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor**, singurele documente mentionate in cuprinsul raportului fiind contractul nr. 14248/26.06.2009 si actele aditionale nr. 1 si 2. Astfel, societatea **nu a prezentat care au fost "spetele" concrete pentru a solicitat asistenta prestatorului si rapoartele de lucru ori deconturile din care sa reiasa numarul de ore alocat fiecărei spete, numarul total de ore consumate din abonamentul lunar, orele reportate si orele suplimentare.** Mai mult, contestatoarea a inregistrat si cheltuieli cu ore suplimentare fata de abonament (spre exemplu, 8 ore facturate cu factura nr. FF-EFC 4000/31.12.2010), fiind de domeniul evidentei ca o facturare suplimentara implica cu necesitate, in primul rand, demonstrarea consumului alocat prin abonament.

Desi partile au convenit modalitatile in care se asigura prestarea serviciilor contestatoarea **nu a prezentat corespondenta electronica, faxurile, lista telefoanelor si corespondenta scrisa** din care sa reiasa pentru ce anume a solicitat asistenta si care a fost raspunsul prestatorului pentru fiecare caz in parte. In raport de natura serviciilor contractate, contestatoarea nu a prezentat **niciun ghid sau manual** din care sa rezulte indrumarile metodologice primite de la prestator si niciun **proces-verbal** intocmit cu prilejul instruirii personalului.

De asemenea, asa cum rezulta din obiectul contractului, **partea substantiala a serviciilor contractate viza asistenta contestatoarei in cadrul participării efective la proceduri de achizitie publica** (prin verificarea documentatiilor de atribuire ale autoritatilor contractante si a propriilor documentatii, inclusiv suplimentare intocmite in vederea participării la aceste proceduri si prin asistenta in materie de revizuri ori contestatii), iar contestatoarea **nu a facut dovada niciunui demers de participare la vreo astfel de procedura** (transmiterea cererii de inregistrare in SEAP, cumparare documentatii, invitatii de participare primite, oferte transmise etc.) **pentru a demonstra ca respectivele cheltuieli de asistenta/consultanta au fost efectuate in scopul incheierii ulterioare de contracte economice si, implicit, de venituri impozabile**, chiar daca o astfel de participare nu s-a finalizat in mod efectiv prin incheierea de contracte. Prin urmare, contrar sustinerilor contestatoarei, nedeductibilitatea cheltuielilor nu a avut in vedere oportunitatea lor, ci lipsa oricaror dovezi care sa probeze existenta unei legaturi intre asistenta prestata si activitatea curenta ori viitoare a contestatoarei.

In anexa la adresa nr. 24/27.10.2011 intocmita pentru justificarea cheltuielilor cu serviciile, referitor la contractul incheiat cu SC EC SRL contestatoarea afirma ca a intocmit o baza de date de sinteza pe care a populat-o cu seturile de informatii receptionate de la acest furnizor, astfel ca un potential client ar avea acces operativ, contra-cost (inclusiv pe baza de abonament) la informatii sintetice de genul "cate licitatii avand ca obiect sisteme informatice integrate au fost organizate in Romania in ultimii 2 ani ? care este profilul preponderent al autoritatilor contractante? care este valoarea maxima si minima a bugetelor alocate pentru aceste proceduri ? [...]".

Or, aceste afirmatii/justificari ale contestatoarei sunt simple aparari pro-causa intrucat nu au fost prezentate nici seturile de date transmise de prestatoare (structura, continut), nici baza de date de sinteza alcatuita pe baza lor (structura, parti componente, sistemul de gestiune etc.) toate afirmatiile avand un grad de generalitate extrem de ridicat. Mai mult, **contractul in cauza a vizat doar aspecte de indrumare metodologica si instruire a personalului si de asistenta legata de participarea efectiva la proceduri de achizitii**, dupa cum partile au convenit cu privire la continutul serviciilor de consultanta si management (art. 2 din contract referitor la obiectul acestuia) **si nicidecum de furnizare de seturi de informatii statistice din domeniul achizitiilor publice**, astfel ca argumentul "intocmirea unei baze de date de sinteza" invocat pentru a justifica prestarea serviciilor este vadit nefondat.

2. Contractul nr. 1/01.10.2010 incheiat cu SC EF SRL a avut ca obiect prestarea serviciilor de consultanta privind accesarea fondurilor structurale si de coeziune europene si a fost definit de parti ca fiind un "contract deschis", prestatorul urmand sa presteze serviciile pe baza comenzilor primite de la beneficiar.

SC ABC SRL a prezentat pentru justificare contractul nr. 1/01.10.2010, anexele nr. 1-4 la contract, comenzile nr. 1-4 si procesele-verbale de receptie nr. 1-4, cu urmatorul continut:

- comanda nr. 1/01.10.2010 cu descrierea serviciului "pregatirea elaborarii proiectului" si procesul-verbal de receptie incheiat in data de 16.11.2010 cu urmatorul continut "prin prezentul-verbal de receptie s-au predate beneficiarului serviciile conform comenzii nr. 1 din data de 01.11.2010; serviciile au fost executate conform clauzelor contractuale si au fost receptionate";

- comanda nr. 2/07.11.2010 cu descrierea serviciului "documentarea in vederea realizarii proiectului" si procesul-verbal de receptie incheiat in data de 30.11.2010 cu urmatorul continut "prin prezentul-verbal de receptie s-au predate beneficiarului serviciile conform comenzii nr. 2 din data de 07.11.2010; serviciile au fost executate conform clauzelor contractuale si au fost receptionate";

- comanda nr. 3/02.12.2010 cu descrierea serviciului "1. stabilirea parteneriatelor; 2. elaborarea proiectului" si procesul-verbal de receptie incheiat in data de 30.12.2010 cu urmatorul continut "prin prezentul-verbal de receptie s-au predat beneficiarului serviciile conform comenzii nr. 3 din data de 02.12.2010; serviciile au fost executate conform clauzelor contractuale si au fost receptionate";

- comanda nr. 4/05.02.2011 cu descrierea serviciului "elaborarea proiectului (finalizare)" si procesul-verbal de receptie incheiat in data de

25.02.2011 cu urmatorul continut "prin prezentul-verbal de receptie s-au predat beneficiarului serviciile conform comenzii nr. 4 din data de 05.02.2011; serviciile au fost executate conform clauzelor contractuale si au fost receptionate".

Din continutul comenzilor si proceselor-verbale, **redat integral in cele anterior prezentate rezulta ca acestea au caracter pur formal si nu justifica in niciun fel prestarea serviciilor**, in conditiile in care contestatoarea nu a prezentat nicio dovada din care sa reiasa despre ce proiect anume este vorba, in ce consta acesta si in ce anume s-au concretizat serviciile. Acest caracter formal si pro-causa al documentelor prezentate rezida si din faptul ca, desi prin procesul-verbal din 30.12.2010 se "confirma" predarea serviciilor din comanda nr. 3, contestatoarea nu a prezentat nici parteneriatele stabilite, nici proiectul elaborat, altminteri "receptionate".

Lipsa documentatiei care sa dovedeasca prestarea efectiva a serviciilor in scopul obtinerii de venituri rezulta si **din afirmatiile cu caracter general si lipsite de orice suport probativ din adresa de justificare nr. 24/27.10.2011. Astfel, desi afirma ca, in cadrul proiectului "Cresterea productivitatii SC ABC SRL prin dezvoltarea si implementarea unei solutii informatice de tip ERP", prestatoarea SC EF SRL a intocmit un plan de afaceri, a completat cererea de finantare pentru proiect si a stabilit partenerii subcontractori in vederea derularii proiectului, contestatoarea nu a prezentat nici planul de afaceri, nici cererea de finantare completata si nici lista subcontractorilor identificati.**

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei in sensul ca organele de inspectie fiscala au retinut ca a prezentat "alte documente care atesta prestarea efectiva a serviciilor", din cuprinsul raportului rezulta ca organele de control nu au constatat ca societatea a prezentat documentele care atesta prestarea efectiva a serviciilor de catre cei doi furnizori analizati, ci au facut referire la documentele prezentate pentru furnizori, in general, dovada fiind sintagma "dupa caz" si au detaliat ulterior aspectele legate de contractele societatii cu furnizorii in cauza.

Fata de cele anterior prezentate contestatia societatii in legatura cu deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de consultanta si management in domeniul achizitiilor publice urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

### **3.2.2. Referitor la serviciile de management si consultanta**

*Cauza supusa solutionarii este daca serviciile de management si consultanta sunt deductibile la calculul profitului impozabil, in conditiile in care prestarea efectiva a serviciilor in scopul obtinerii de venituri impozabile nu este dovedita cu documente.*

**In fapt**, SC ABC SRL si-a dedus in anul 2009 suma de P3 lei, iar in anul 2010 suma de P9 lei cheltuieli cu serviciile de management si consultanta in baza contractelor incheiate cu SC CM SRL, SC SOB SRL, SC SD SRL si SC

QCO SRL, fara a justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca serviciile sunt dovedite prin procese-verbale de receptie intocmite, nefiind obligatorie prezentarea de rapoarte de lucru.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile **numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

(4) **Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

**m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte".**

coroborate cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

"48. **Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii :**

- serviciile trebuie sa fie **efectiv prestate**, sa fie executate in baza **unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare**;

- **contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate**".

*Ca atare, in cazul serviciilor de management si consultanta sau alte prestari de servicii expres prevazute la articolele de lege mai sus-citate, pentru a fi deductibile in sensul legii fiscale cheltuielile aferente trebuie sa indeplineasca mai multe **conditii cumulative**, respectiv sa aiba la baza contracte economice si sa fie justificate prin prisma **prestarii efective a serviciilor si a necesitatii lor in raport de specificul activitatilor desfasurate**.*

In speta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei pentru fiecare contract rezulta urmatoarele:

a). contractul nr. 05/07.01.2008 incheiat cu SC CM SRL:

- obiectul contractului: servicii de consultanta si servicii de consiliere management;

- comenzile nr. 1-15 cu urmatoarea descriere a serviciilor comandate "prestarea de servicii de consultanta si servicii de consiliere management pentru luna ..." (lunile ianuarie 2008-martie 2009);

- procesul-verbal de receptie incheiat in data de 08.10.2009 cu urmatorul continut: "prin prezentul proces-verbal de receptie s-au predat beneficiarului: servicii de consultanta si servicii de consiliere management pentru luna ianuarie 2008 [...];servicii de consultanta si servicii de consiliere management pentru luna martie 2009; serviciile au fost executate conform clauzelor contractuale si au fost receptionate";

b) contractul nr. 3/10.10.2009 incheiat cu SC SOB SRL:

- obiectul contractului: servicii de consultanta in business si management (proiectarea metodelor si procedurilor contabile, programe de contabilizare a costurilor, proceduri de control bugetar – anexa nr. 1 la contract);

- contractul este de tip deschis, serviciile urmand a fi realizate pe baza comenzilor primite de la beneficiar;

- comenzile nr. 1/03.12.2009, nr. 2/01.02.2010, nr. 3/01.10.2010 si nr. 4/01.03.2011 cu urmatoarea descriere a serviciilor comandate "serviciile de consultanta in business si management cf. ctr. nr. 3/10.10.2009";

- procesele-verbale de receptie nr. 1/23.12.2009, nr. 2/20.03.2010, nr. 3/30.10.2010 si nr. 4/30.03.2011 cu urmatorul continut "prin prezentul proces-verbal de receptie s-au predat beneficiarului serviciile de consultanta in business si management; serviciile au fost executate conform clauzelor contractuale si au fost receptionate";

c) contractul nr. 28/01.06.2009 incheiat cu SC SD SRL:

- obiectul contractului: servicii de consultanta de afaceri conform solicitarii beneficiarului;

- procesul-verbal de receptie din 04.09.2009 prin care "am realizat receptia finala a serviciilor aferente contractului 28/01.06.2009 cu urmatoarea mentiune: serviciile au fost prestate integral si la calitatea convenita in contract";

d) contractul nr. 151/08.01.2010 incheiat cu SC QCO SRL:

- obiectul contractului: consultanta de management in vederea eficientizarii activitatii clientului si in vederea reducerii costurilor;

- procesul-verbal de predare-primire si receptie/acceptanta din 01.04.2010 cu obiectul "prin prezenta confirmam ca beneficiarul a primit iar prestatorul a executat si a predat in conformitate cu contractul de prestari de servicii nr. 151 din 08.01.2010 toate lucrarile constand in consultanta, asa cum au fost cerute de beneficiar. Serviciile mai sus mentionate au fost executate la termen si in conformitate cu cerintele beneficiarului. Beneficiarul a receptionat, a testat si acceptat serviciile prestate de prestator".

Din contractele, comenzile si procesele-verbale de receptie, al caror continut referitor la descrierea serviciilor a fost redat integral **nu rezulta in ce anume au constat serviciile de consultanta si management si nici in ce anume s-au concretizat, toate serviciile fiind doar vag enuntate. Caracterul pur formal si pro-causa al proceselor-verbale** prezentate rezulta chiar din formularile intrebuintate, contestatoarea **nejustificand cum a fost posibila "predarea", respectiv "primirea"/"receptionarea" unor servicii de**



**consultanta si management in lipsa unor studii, rapoarte sau alte materiale din care sa reiasa ce anume au analizat consultantii si ce sfaturi si propuneri au facut societatii in legatura cu aspectele analizate.**

Societatea contestatoare sustine ca nu trebuia sa prezinte rapoarte de lucru solicitate de organele de inspectie fiscala intrucat documentele mentionate la pct. 48 din Normele metodologice sunt cu titlu exemplificativ si nu cumulativ. Contestatoarea **omite insa fondul problemei, acela ca serviciile sa fie prestate in fapt, astfel ca, indiferent de titulatura documentului, continutul lui trebuie sa releve acele elemente care sa probeze efectivitatea prestarii serviciilor.** Or, asa cum s-a precizat anterior, continutul proceselor-verbale prezentate nu demonstreaza in niciun fel efectivitatea prestarii serviciilor, sustinerile contestatoarei avand caracter pur teoretic, fara nicio legatura cu situatia de fapt.

De asemenea, analizand sustinerile contestatoarei din anexa la adresa nr. 24/27.10.2011 se constata ca afirmatiile prezentate cu titlu justificativ **nu demonstreaza in ce anume au constat serviciile**, respectiv:

1. - *cum au analizat consultantii piata intens concurentiala din domeniul tehnologiei informatiei si ce propuneri au facut contestatoarei in vederea asigurarii calitatii serviciilor oferite si satisfacerii clientilor, precum si documentul/materialul in care s-au consemnat acestea* (pentru demonstrarea "serviciilor de consultanta referitoare la metodele si principiile aplicabile pentru o orientare eficienta catre piata, insotita de modelarea corespunzatoare a comportamentului de afaceri al companiei" de care contestatoarea sustine ca a beneficiat – pg. 2 din anexa);

2. - *ce propuneri au facut consultantii in legatura cu masurile practice ce trebuia sa le intreprinda contestatoarea pentru asigurarea suprematiei produsului, cresterea productivitatii pentru a ajunge la excelenta operationala si introducerea mecanismelor permanente de feed-back care sa asigure adaptarea serviciilor oferite la necesitatile beneficiarilor directi, precum si documentul/materialul in care s-au consemnat propunerile* (pentru demonstrarea "serviciilor de consultanta in vederea modalitatilor practice de implementare a principiilor consacrate ale valorii in activitatea comerciala [suprematia produsului, excelenta operationala, apropierea fata de client]" de care contestatoarea sustine ca a beneficiat – pg. 3 prima parte din anexa);

3. - *strategiile de motivare a furnizorilor de servicii si de optimizare a curbei de acceptare organizationala a obiectivelor de performanta propuse de consultantii, precum si documentul/materialul in care s-au consemnat stragegiile propuse* (pentru demonstrarea "serviciilor de consultanta referitoare la metodele de insusire organizationala a obiectivelor de performanta [avantajele calitatii, increderii, promptitudinii si flexibilitatii] de care contestatoarea sustine ca a beneficiat – pg. 3 a doua parte din anexa);

4. - *ce instrumente au identificat si formalizat consultantii pentru evaluarea performantei prin instrumentele manageriale propuse, respectiv ce obiective si-a fixat societatea, ce indicatori de performanta au fost definiti, ce initiative au fost identificate si prioritizarea acestora, precum si documentul/materialul intocmit pentru fisa scorului echilibrat elaborata pentru situatia concreta a societatii* (pentru demonstrarea "serviciilor de consultanta in domeniul tehnicilor de

evaluare a performantei prin tehnica FSE – Fisa scorului echilibrat” de care contestatoarea sustine ca a beneficiat – pg. 4 prima parte din anexa);

5. - *mixurile de marketing si preturile corespunzatoare asociate propuse, precum si documentul/materialul prin care acestea au fost inventariate si documentate* (pentru demonstrarea “serviciilor de consultanta in domeniul stabilirii preturilor de vanzare” de care contestatoarea sustine ca a beneficiat – pg. 4 a doua parte din anexa);

6. - *sistemul de calitate specific societatii propus de consultanti, precum si documentul/materialul prin care consultantii au documentat fazele aplicabile* (pentru demonstrarea “serviciilor de consultanta in domeniul evaluarii si bugetarii realiate a parametrilor asociati calitatii serviciilor in domeniul tehnologiei informatiei, termenelor de realizare a serviciilor, costurile asociate serviciilor in domeniul tehnologiei informatiei” de care contestatoarea sustine ca a beneficiat – pg. 4 a treia parte si pg. 5 prima parte din anexa);

7. - *metodele si procedurile aplicabile la nivelul companiei si normele de control intern propuse de consultanti, precum si manualul/documentul in care s-au concretizat aceste proceduri si norme* (pentru demonstrarea “serviciilor de consultanta in domeniul controlului managerial intern menit sa optimizeze performanta” de care contestatoarea sustine ca a beneficiat – pg. 5 a doua parte din anexa);

8. - *criteriile si indicatorii relevanti aplicabili la nivelul societatii meniti sa asigure coeziunea proceselor, precum si documentul/materialul intocmit de consultanti pentru documentarea acestora* (pentru demonstrarea “serviciilor de consultanta referitoare la avantajele abordarii integrate in vederea imbunatatirii performantei” de care contestatoarea sustine ca a beneficiat – pg. 5 a treia parte din anexa);

9. - *ce proceduri de receptionare a serviciilor de la furnizori au identificat consultantii si ce criterii masurabile pentru validarea achizitiilor de servicii au propus consultantii, precum si documentul/materialul intocmit de consultanti in acest sens* (pentru demonstrarea “serviciilor de consultanta in domeniul adaptarii procedurilor de receptionare a serviciilor de la furnizori, prin introducerea de criterii masurabile pentru validarea serviciilor prestate de catre acestia” de care contestatoarea sustine ca a beneficiat – pg. 5 ultima parte din anexa);

10. - *ce algoritmi de calcul al indicatorului costul total al proprietatii au propus consultantii (modulele sistemului, parametrii de calcul si costurile rezultate pentru fiecare furnizor de servicii contractat), precum si documentul/materialul intocmit de consultanti in acest sens* (pentru demonstrarea “serviciilor de asistenta in negocierea eficienta a contractelor cu furnizorii de servicii prestate catre SC ABC SRL ....” de care contestatoarea sustine ca a beneficiat – pg. 6 prima parte din anexa);

11. - *idem in cazul contractelor cu beneficiarii serviciilor* (pentru demonstrarea “serviciilor de asistenta in negocierea eficienta a contractelor cu beneficiarii serviciilor prestate de catre SC ABC SRL” de care contestatoarea sustine ca a beneficiat – pg. 6 a doua parte din anexa);

12. - *ce obiective financiare anuale au identificat consultantii, ce studii cu privire la piata de desfacere, concurenta si tehnologii au intocmit, ce variante de bugete premergatoare au prezentat societatii si ce bugete finale detaliate au intocmit, precum si materialele/documentele din care sa rezulte parcurgerea*

*etapelor de control si planificare (pentru demonstrarea “serviciilor de realizare si monitorizare a executiei bugetare prin procesul de control si planificare al organizatiei bazat pe ...” de care contestatoarea sustine ca a beneficiat – pg. 6 ultima parte din anexa);*

*13. - ce fluxuri de numerar au previzionat consultantii pentru societate, precum si materialele/documentele din care sa rezulte fluxurile previzionate (pentru demonstrarea “serviciilor de consultanta in domeniul optimizarii gestionarii trezoreriei din perspectiva previziunii fluxurilor de numerar” de care contestatoarea sustine ca a beneficiat – pg. 7 prima parte din anexa);*

*14. - in ce anume a constat consultanta oferita de SC SOB SRL la negocierea contractelor cu clientii si cu furnizorii, precum si la gestionarea contractului incheiat de societate cu furnizorul SC AIF SA, estimarea preliminara a veniturilor si cheltuielilor si bugetul de venituri si cheltuieli intocmit pentru anul 2010, analizele intocmite pentru monitorizarea bugetara si documentatia intocmita pentru accesarea unui credit de trezorerie (pentru demonstrarea serviciilor de consultanta aferente contractului nr. 3/10.10.2009 incheiat cu SC SOB SRL de care contestatoarea sustine ca a beneficiat – pg. 7 a doua parte din anexa).*

**In raport de cele anterior precizate rezulta ca SC ABC SRL nu a prezentat niciun document care sa dovedeasca prestarea serviciilor de consultanta si management de catre furnizorii analizati, iar afirmatiile contestatoarei de la pg. 2-7 din anexa intocmita la adresa nr. 24/27.10.2011 apar ca simple extrageri din manualele de management al afacerilor fara niciun suport probator. Desi afirmatia “au fost documentate” fazele, mixurile, instrumentele, criteriile etc. este repetata de multe ori pe parcursul pg. 2-7, contestatoarea nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si nici nu a prezentat in sustinerea contestatiei nici macar o proba care sa ateste “documentarea” intocmita de consultantii.**

Ca procesele-verbale de receptie si afirmatiile contestatiei sunt pro-  
causa si nu dovedesc prestarea efectiva a serviciilor rezulta cu prisosinta in cazul contractului nr. 3/10.10.2009 incheiat cu SC SOB SRL.

Astfel, in timp ce comenzile si procesele-verbale de receptie “atesta” “predarea” si “receptionarea” serviciilor de consultanta in business si management conform clauzelor contractuale, adica servicii constand in proiectarea metodelor si procedurilor contabile, programe de contabilizare a costurilor, proceduri de control bugetar – anexa nr. 1 la contract, la pg. 7 din anexa contestatoarea afirma ca acest prestator ar fi oferit consultanta la negocierea contractelor cu clientii si cu furnizorii, gestionarea unui contract de furnizare, estimarea veniturilor si a cheltuielilor, intocmirea bugetului, monitorizare si intocmire documentatie pentru credit, *rezultand ca insasi contestatoarea recunoaste ca acest furnizor nu a prestat servicii constand in proiectarea metodelor si procedurilor contabile si programele de contabilizare a costurilor, desi a intocmit, semnat si stampilat procese-verbale prin care a “receptionat” si aceste servicii “conform clauzelor contractuale”.*

Fata de cele anterior prezentate si analizate contestatia SC ABC SRL cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management si consultanta urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

### **3.2.3. Referitor la suma de P1 lei reprezentand venituri inregistrate in alt an fiscal decat cel in care au fost obtinute**

*Cauza supusa solutionarii este daca veniturile din prestarile de servicii se recunosc in contabilitate si se iau in considerare la calculul profitului impozabil in exercitiul financiar al anului in care serviciile au fost prestate, in conditiile in care facturarea a fost realizata in exercitiul financiar urmatoar.*

**In fapt**, conform raportului de inspectie fiscala nr. F-B YYY/2012 si documentelor anexate organele de control au majorat profitul impozabil aferent anului 2008 cu suma de P1 lei reprezentand venituri aferente anului 2008, dar facturate si inregistrate in contabilitate in anul 2009 cu factura nr. MB PSO nr. 1025/09.01.2009. Corelativ, cu suma de P1 lei organele fiscale au diminuat profitul impozabil aferent anului 2009, astfel ca pe totalul perioadei verificate influenta este zero asupra diferentei de impozit pe profit stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale, inregistrandu-se influente doar in ceea ce priveste scadenta obligatiilor si datorarea de accesorii.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca normele fiscale stabilesc ca un venit este aferent anului fiscal in care este facturat, spre deosebire de interpretarea inspectorilor fiscali care considera ca un venit este aferent unui exercitiu financiar daca serviciul a fost prestat in cadrul aceluasi exercitiu. In opinia societatii principiul independentei exercitiului nu face diferenta dintre prestarea serviciului si data incasarii/platii, ci intre data exigibilitatii platii unui anumit serviciu si data efectiva a incasarii sumelor.

**In drept**, art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede urmatoarele:

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

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, pct. 12 si pct. 13 din Normele metodologice date in aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare stabilesc ca:

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

**“13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală”.**

Cu privire la înregistrarea în contabilitate a veniturilor, Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.V160/2005, cu modificările ulterioare stabileau următoarele:

**“ 41. - Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, **efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce trezoreria sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente”.****

**“45. - Principiul independenței exercițiului.** Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli”.

**“215. – (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.**

**(2) Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evaluează în contul de "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată”.**

**“222. – (1) În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulativ de la începutul exercițiului financiar”.**

Prevederi identice în legătură cu principiile contabile și înregistrările în contabilitate a veniturilor din prestări de servicii sunt continuate și de Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009, astfel ca eroarea organelor fiscale în legătură cu ordinul care aprobă reglementările contabile nu are nicio influență în privința aplicării acestor principii pe întreaga perioadă verificată.

Din actele normative antecitate rezultă că întreaga motivație a contestatoarei cu privire la înregistrarea în contabilitate a veniturilor din prestări de servicii este vadit neîntemeiată, neavând niciun temei legal.

Astfel, în primul rând, *profitul impozabil se stabilește pornind de la veniturile și cheltuielile înregistrate în contabilitate, cu respectarea reglementărilor contabile specifice*, date în baza Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Profitul contabil astfel obținut este “amendat” (influențat) cu elementele similare veniturilor și cheltuielilor (se adaugă sau se scade, după caz), cu veniturile neimpozabile (se scade) și cu cheltuielile nedeductibile fiscale (se adaugă) rezultând în final profitul impozabil (baza impozabilă) pentru care contribuabilii datorează impozitul pe profit aferent.

În al doilea rând, reglementările contabile ce stau la baza înregistrării veniturilor sunt specifice contabilității de angajamente, ceea ce

inseamna ca efectele tranzactiilor se recunosc in contabilitate in momentul procedurii lor. Ca o consecinta a contabilitatii de angajamente, **principiul independentei exercitiului stabileste ca veniturile se inregistreaza in exercitiul financiar la care se refera (in speta, in cazul veniturilor din prestari de servicii, in exercitiul financiar cand serviciile au fost prestate)**, independent de momentul incasarii lor, contestatoarea confundand momentul "prestarii serviciului" cu momentul "exigibilitatii" platii/incasarii serviciilor, care reprezinta doar scadenta la care trebuie sa efectueze plata/incasarea unui anumit angajament. Logica viciata a contestatoarei rezida si din faptul ca, daca s-ar aplica, un serviciu facturat in 2008, dar pentru care momentul scadentei ar fi in anul 2009, ar trebui considerat ca fiind aferent exercitiului aferent anului 2009, cand intervine "exigibilitatea" platii, ceea ce, evident, este vadit eronat.

In sfarsit, prevederile art. 44 din Normele metodologice se refera la nedeductibilitatea cheltuielilor care nu au la baza un document justificativ, fiind date in explicitarea art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal si nicidecum la inregistrarea veniturilor, iar prin nefacturarea serviciilor la momentul prestarii lor contestatoarea isi invoca propria culpa in nerespectarea reglementarilor contabile in materie. A considera ca veniturile sunt inregistrate in contabilitatea unei persoane doar pe masura ce acea persoana le factureaza ar insemna ca aplicarea principiului independentei exercitiului depinde de propria vointa a persoanei impozabile, prin transformarea obligatiei facturarii intr-o obligatie pur potestativa (si voluero), in dezacord cu momentul obiectiv al prestarii serviciilor. Mai mult, in virtutea independentei exercitiului, chiar si prestarile nefacturate se inregistreaza in contabilitate pe seama veniturilor din productia stocata, conform pct. 215 alin. (2) din Reglementarile contabile amintite, astfel ca sustinerea contestatoarei ca nu putea inregistra in contabilitate veniturile in lipsa facturii este contrazisa de zisele reglementari.

Ca atare, in conditiile in care argumentele societatii nu sunt de natura sa combata constatarilor organelor de inspectie fiscala, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente si pentru acest capat de cerere.

#### **3.2.4. Referitor la suma stornata rezultata din derularea contractului SC IFC SRL**

*Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile cheltuielile cu serviciile inregistrate in anul 2009, in conditiile in care acestea au fost stornate ulterior, iar din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta scopul economic al acestor servicii.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducerea profitului impozabil din anul 2009 a sumei de P5 lei reprezentand diferenta rezultata din derularea contractului nr. 1/23.10.2009 incheiat cu SC ISC SRL intrucat suma a fost stornata de societate in luna iunie 2011 si nu are un scop economic.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca la nivelul anului 2009 subscrisa nu putea cunoaste ca faptul ca, doi ani mai tarziu, factura va fi stornata de SC IFC SRL, iar faptul ca a fost stornata doar partial ca urmare a diminuarii pretului in urma constatarii unor deficiente dovedeste scopul economic al cheltuielii.

**In drept**, potrivit art. 11, art. 19 si art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede urmatoarele:

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

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

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile **numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare”.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

SC ABC SRL a incheiat cu SC IFC SRL urmatoarele contracte:

a) contractul de prestari servicii nr. 1/23.10.2009 si actele aditionale nr. 1/23.10.2009, nr. 2/01.11.2009 si nr. 3/01.06.2010, derulat astfel:

- serviciile de auditare a sistemului informatic, identificarea proceselor, intocmirea procedurilor de lucru si propunerea si implementarea de solutii pentru gestionarea fluxurilor informationale, ce au facut obiectul actului aditional nr. 1/23.10.2009 au fost receptionate prin procesul-verbal de acceptanta partiala din 29.10.2009 pentru valoarea declarata de P11 lei plus TVA si facturate cu factura nr. 10001/30.10.2009 pentru suma de P11 lei plus TVA in suma de P12 lei;

- cu notificarea nr. 401/15.12.2009 societatea a notificat prestatorului neconformitatile constatate, iar cu notificarea nr. 441/29.12.2009 a comunicat renuntarea la serviciile facturate ca sanctiune contractuala, serviciile fiind stornate integral cu factura nr. 10003/30.12.2009 pentru suma de P11 lei plus TVA in suma de P12 lei;

- serviciile de analiza generala subsistem, definirea problemelor si identificarea cauzelor, specificarea solutiilor si stabilirea cerintelor informationale, ce au facut obiectul actului aditional nr. 2/01.11.2009 au fost receptionate prin procesul-verbal de acceptanta partiala din 30.11.2009 pentru valoarea declarata de P13 lei plus TVA si facturate cu factura nr. 10002/30.11.2009 pentru suma de P13 lei plus TVA in suma de P14 lei;

- cu procesul-verbal de acceptanta finala la terminarea lucrarilor din 01.04.2010 au fost receptionate numai o parte din serviciile ce au facut obiectul actului aditional nr. 2/01.11.2009 pentru suma de P15 lei plus TVA P16 lei;

- cu notificarea nr. 402/15.12.2009 societatea a solicitat remedierea deficientelor constatate pentru serviciile constand in specificarea solutiilor si stabilirea cerintelor informationale, iar prin notificarea nr. 430/24.12.2009 a decis renuntarea partiala la serviciile facturate cu factura nr. 10002/30.11.2009 si a solicitat stornarea contravalorii acestora pentru suma de P17 lei plus TVA de P18 lei, fapt realizat cu factura de storno partial nr. 10004/30.12.2009;

- pentru serviciile ce au facut obiectul actului aditional nr. 3/01.06.2010 in valoare de P19 lei au fost facturate in avans cu factura nr. 10005/30.06.2010 pentru suma de P19 lei plus TVA in suma de P20 lei;

- factura de avans a fost stornata integral cu factura nr. 10007/30.07.2010 pentru suma de P19 lei plus TVA de P20 lei;

b) contractul de prestari servicii nr. 3/05.05.2010, derulat astfel:

- obiectul contractului consta in servicii de analiza in valoare de P21 lei si servicii de constructie/configurare a aplicatiei de completare si transmitere date in valoare de P22 lei, in total P23 lei la care se adauga TVA in suma de P24 lei;

- a fost emisa factura nr. 10006/30.06.2010 pentru avans in suma de P22 lei plus TVA in suma de P25 lei si prestari servicii in suma de P21 lei plus TVA in suma de P26 lei;

- prin procesul-verbal de acceptanta provizorie din 29.06.2010 au fost receptionate servicii de analiza (faza I – P27 lei, faza II – P28,00 lei si faza III – P29 lei), iar prin procesul-verbal de acceptanta finala din 01.09.2010 au fost receptionate serviciile de analiza in valoare de P27 lei;

- prin notificarea nr. 790/10.07.2010 societatea a solicitat prestatoarei remedierea neconformitatilor constatate, respectiv neintocmirea serviciilor de analiza in conformitate cu formele standard ale utilizatorului;

- prin notificarea nr. 839/25.07.2010 societatea a solicitat prestatoarei stornarea avansului pentru suma de P22 lei, precum si a serviciilor de analiza neconforme si neremediate, in valoare de P30 lei fara TVA, fapt realizat cu factura de stornare nr. 10008/30.07.2010 pentru avansul in suma de P22 lei plus P25 lei TVA si pentru serviciile in suma de P30 lei plus P31 lei TVA;

- la dosar exista si procesul-verbal de acceptanta provizorie din 30.12.2010 pentru predarea serviciilor de analiza faza II si faza III, care au fost receptionate prin procesul-verbal de acceptanta finala din 10.03.2011 pentru suma de P10 lei fara TVA;

c) contractul de prestari servicii nr. 387/15.11.2010

- obiectul contractului consta in servicii informatice descrise in anexa nr. 1 (23 de categorii de servicii: monitorizarea sistemelor de nivel, configurarea platformei informatice, analiza multifunctionala a bazelor de date, servicii de data mining, stabilirea strategiei de marketing on-line, instalarea, configurarea, administrarea sistemelor etc.) insotita de centralizatorul preturilor pentru suma totala de P32 lei plus TVA;

- prin procesul-verbal de receptie din 15.12.2010 prin care s-a propus acceptarea serviciilor (primele 22 de categorii din anexa) cu observatii;



- a fost emisa factura nr. 10015/20.12.2010 pentru servicii in valoare de P33 lei plus TVA P34 lei;

- cu notificarea nr. 7/22.04.2011 societatea a solicitat remedierea neconformitatilor constatate, iar prin notificarea nr. 9/02.05.2011 a comunicat renuntarea la serviciile facturate ca sanctiune contractuala, serviciile fiind stornate integral cu factura nr. 10032/04.05.2011 pentru suma de P33 lei plus TVA in suma de P34 lei.

Sub nr. 0601 din data de 01 iunie 2011 a fost incheiata tranzactia extrajudiciara intre SC ABC SRL (in calitate de reclamanta) si SC IFC SRL (in calitate de parata), prin care partile au convenit:

- parata recunoaste pretentiile reclamantei si renunta la incasarea sumei de P35 lei reprezentand contravaloarea serviciilor prestate conform contractelor si neincasate la data tranzactiei, fara solicitarea platii vreunei penalitati si despagubiri pentru neachitarea acestei sumei si se obliga sa storneze soldul ramas neachitat de catre reclamanta in valoare de P35 lei;

- reclamanta renunta la plata de catre parata a daunelor-interese in valoare de P36 lei si la formularea oricarei cereri de chemare in judecata si/sau arbitrale ca urmare a executarii necorespunzatoare a serviciilor prestate de catre parata.

In raport de derularea contractelor si intrucat diferenta ramasa neachitata a fost stornata in luna iunie 2011, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca serviciile inregistrate de societate in cheltuieli in anul 2009 nu au avut un scop economic si nu le-au acceptat la deducere pentru diferenta neachitata si stornata (fara TVA). La randul ei, contestatoarea sustine ca tranzactiile au avut scop economic, dovada fiind stornarea partiala.

Din cele prezentate anterior reiese ca, in fapt, societatea a inregistrat in cheltuielile aferente anului 2009 contravaloarea facturii nr. 10002/30.11.2009 pentru serviciile de analiza generala subsistem, definirea problemelor si identificarea cauzelor, specificarea solutiilor si stabilirea cerintelor informationale, ce au facut obiectul actului aditional nr. 2/01.11.2009. Prin notificarea nr. 402/15.12.2009 societatea a decis renuntarea partiala la aceste servicii, intocmindu-se factura de storno partial nr. 1004/30.12.2009, astfel ca au ramas inregistrate in cheltuielile aferente anului 2009 contravaloarea serviciilor de analiza generala subsistem, definirea problemelor si identificarea cauzelor in valoare de P15 lei plus TVA P16 lei, ce au facut obiectul procesului-verbal de acceptanta finala la terminarea lucrarilor din 01.04.2010. Ulterior, in urma tranzactiei extrajudiciare din 1 iunie 2011 contravaloarea ramasa neachitata a fost stornata pentru suma P5 lei fara TVA.

**Pentru a fi deductibila orice cheltuiala trebuie sa aiba un scop economic, relevat de continutul tranzactiilor ce au generat respectiva cheltuiala.** In speta, contestatoarea si-a dedus cheltuieli pentru serviciile de analiza generala subsistem aplicatii specifice si definirea problemelor si identificarea cauzelor, receptionate prin procesele-verbale de acceptanta partiala si finala, **fara sa prezinte rapoarte, studii, diagrame, liste si orice alte**

**documente din care sa rezulte continutul analizei realizate de societatea prestatoare raportata la specificul activitatii societatii beneficiare, problemele identificate in urma acestei analize si explicatii in legatura cu cauzele ce le-au determinat**, astfel incat motivatia acesteia privind faptul ca tranzactiile incheiate cu prestatoarea SC IFC SRL au scop economic nu este sustinuta de probe din care sa rezulte acest lucru. Contractul, actul aditional si procesele-verbale prezentate **au un continut vag, general, care nu permite nici macar cunoasterea subsistemelor de aplicatii specifice supuse analizei generale si care nu releva substanta serviciilor pretins prestate** si, in consecinta, nici scopul economic reclamat.

Faptul ca factura din 2009 continand aceste servicii a fost stornata partial in 2011 nu dovedeste scopul economic al cheltuielii, asa cum pretinde contestatoarea, in lipsa dovezilor care sa probeze acest lucru. De asemenea, faptul ca organele de inspectie fiscala au exclus de la deducere doar diferenta stornata (egala cu suma facturata si ramasa neachitata) nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere principiul non reformatio in pejus transpus de art. 213 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care prevede ca "prin solutionarea contestatiei nu se poate crea o situatie mai grea contestatorului in propria cale de atac".

Avand in vedere cele anterior prezentate contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru acest capat de cerere.

### **3.2.5. Referitor la suma de T5 lei aferenta unui contract reziliat**

*Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la stabilirea profitului impozabil prin adaugarea unei cheltuieli de prestari de servicii inregistrata in contabilitate in baza unui contract reziliat anterior efectuării cheltuielii, in conditiile in care in lipsa contractului cheltuiala este nedeductibila la calculul profitului impozabil.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile cheltuieli in sume de P4 lei inregistrate in contabilitate in anul 2009, din care:

- suma de P7 lei inregistrata fara a avea la baza un document justificativ, stornata ulterior de societate in luna aprilie 2010;
- suma de T5 lei reprezentand contravaloarea facturii nr. 10013/22.12.2009 emisa de SP PFA pentru "servicii informatice aferente lunii decembrie 2009", desi contractul de prestari servicii nr. 156/11.07.2008 fusese reziliat din 30.06.2009.

**In drept**, conform art. 19 si art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 19. – (1) **Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.** La stabilirea profitului impozabil se iau în

calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

"Art. 21. - (4) **Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

**m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte.**

Potrivit dispozitiilor legale sus-citate, cheltuielile cu prestarile de servicii sunt deductibile daca indeplinesc cele doua conditii cumulative stabilite expres, respectiv justificarea necesitatii prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate de contribuabili si existenta contractelor incheiate care sa stea la baza prestatiilor. In situatia in care aceste doua conditii cumulative nu sunt indeplinite, cheltuielile sunt nedeductibile si se adauga la profit in vederea determinarii profitului impozabil.

In speta, cheltuiala in suma T5 lei inregistrata pentru luna decembrie 2009 este nedeductibila intrucat contractul de prestari servicii nr. 156/11.07.2008 fusese reziliat din 30.06.2009, **ceea ce echivaleaza cu lipsa contractului la momentul efectuarii cheltuielii**. Argumentul contestatoarei privind lipsa titlului judiciar care sa permita eliminarea sumei din evidenta contabila nu are nicio relevanta in solutionarea cauzei intrucat, asa cum s-a aratat anterior, **profitul impozabil** din punct de vedere fiscal **se stabileste pornind de la profitul contabil** determinat potrivit reglementarilor contabile, **la care se adauga cheltuielile nedeductibile prevazute de legea fiscala**. Cum suma facturata in valoare de T5 lei nu are la baza un contract valid, in masura in care aceasta suma este inregistrata in contabilitate, are caracter de cheltuiala nedeductibila conform reglementarilor fiscale anterior citate, **inregistrarea in contabilitate a cheltuielilor fiind doar o conditie necesara, nu si suficienta pentru deductibilitatea acestora**.

In consecinta, contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind deductibilitatea cheltuielii in suma de T5 lei.

### **3.2.6. Referitor la alte sume ce au reintregit profitul impozabil**

*Cauza supusa solutionarii este daca profitul impozabila fost majorat corect cu cheltuielile nedeductibile stabilite in urma inspectiei fiscale, in conditiile in care contestatoarea nu a adus argumente si dovezi de natura sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au majorat profitul impozabil aferent anului 2010 cu suma de T6 lei reprezentand venituri omise la facturare si la inregistrarea in contabilitate. Din raportul de inspectie fiscala nr. F-B YYY/2012 rezulta ca societatea a facturat cu factura MB PSO nr. 1111/30.11.2010 vanzarea de echipamente IT si licente la o valoare mai mica decat cea prevazuta

in contractul nr. QRC 1245/01.09.2010 incheiat cu SC INT SA si comanda nr. 8465/14.10.2010.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au majorat profitul impozabil aferent anului 2010 si cu urmatoarele cheltuieli nedeductibile fiscal:

- P6 lei facturi de stornare servicii IT;
- (-) P7 lei suma reprezentand cheltuiala fara document justificativ, inregistrata in anul 2009 si stornata in anul 2010;
- T7 lei cheltuieli inregistrate in contabilitate in anul 2010 fara a avea la baza documente justificative;
- T8 lei cheltuieli de cazare si bilet de avion pentru care contribuabilul nu a prezentat justificare cu privire la persoane, destinatie si scopul deplasarii.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca diferenta nefacturata in suma de T6 lei este determinata de "necorespunderea produselor furnizate de catre SC TTI SRL" cu cerintele contractului si ale comenzii ce "a cauzat diminuarea pretului datorat de subscrisa". Contestatoarea sustine ca suma de T7 lei a fost stabilita eronat deoarece lipsa avizului de inspectie nu i-a permis identificarea si obtinerea documentelor si ca suma de T8 lei a fost justificata din punct de vedere al necesitatii deplasarii. Pentru suma de P6 lei contestatoarea nu aduce nicio motivatie.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 206. - (1) **Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:**

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) **dovezile pe care se intemeiaza;**
- e) semnatura contestatorului sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii. "

"Art. 213. - (1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.**"

In raport de constatarile organelor de inspectie fiscala si de sustinerile contestatoarei se retin urmatoarele:

- *nu a fost nicio dovada legata de diminuarea pretului ca urmare a "necorespunderii" produselor pentru justificarea diferentei nefacturate de T6 lei; mai mult, desi este vorba de venituri **cuvnite** si nefacturate aferent unui contract in care contestatoarea livreaza produse **catre** clientul TTI, argumentatia contestatoarei vizeaza produse "furnizate **de catre** SC TTI SRL" si de diminuarea "pretului **datorat** de subscrisa", **confuzia argumentarii fiind evidenta;***

- nu a fost adus niciun document justificativ care sa ateste efectuarea si deductibilitatea cheltuielilor in suma de T7 lei; **inconsistenta argumentarii vis-à-vis de lipsa avizului de inspectie** este demonstrata de faptul ca aceste cheltuieli fara documente justificative au fost detaliate de organele de inspectie fiscala in anexa referitoare la situatia cheltuielilor nedeductibile (anexa nr. 12 la raportul de inspectie), iar **contestatoarea a avut suficient timp la dispozitie sa prezinte documentele constatate lipsa in sustinerea contestatiei** ce face obiectul prezentei decizii, **ceea ce nu s-a intamplat;**

- nu a fost prezentata nicio justificare cu privire la persoanele, destinatia si scopul deplasarii pentru cheltuielile in suma de T8 lei, **nici organelor de inspectie fiscala, nici organului de solutionare a contestatiei, simpla afirmatie "am prezentat motivele** care au condus la necesitatea acestei deplasari in scopuri comerciale" **neconstituind, prin ea insasi, o justificare;**

- cu privire la suma P6 lei contestatoarea nu face nicio referire in contestatia formulata, desi a inteles sa atace decizia de impunere pentru toate diferentele stabilite de organele de inspectie fiscala.

Avand in vedere ca SC ABC SRL nu a adus argumente de fapt si de drept ori documente justificative de natura sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

### **3.3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata**

Potrivit deciziei de impunere nr. F-B XXX/2012 si raportului nr. F-B YYY/2012 ce a stat la baza acesteia organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC ABC SRL o diferenta suplimentara de TVA in suma de T1 lei aferenta perioadei 12.03.2007-30.06.2011, din care:

- (-) V1 lei diferenta de TVA dedusa in decontul de taxa fata de TVA inregistrata in jurnalele de cumparari si balantele de verificare lunare (V2 lei in 2007; - V3 lei in 2008; V4 lei in 2009; - V5 lei in 2010; V6 lei in semestrul I 2011);

- V7 lei TVA dedusa pentru achizitii de servicii care nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile (V8 lei in 2009, V9 lei in 2010 si V10 lei in semestrul I 2011 pentru servicii de consultanta si management in domeniul achizitiilor publice si a fondurilor europene aferente contractelor incheiate cu SC EC SRL si SC EF SRL);

- V11 lei TVA deductibila din facturi de avansuri si de prestari de servicii, facturi care ulterior sunt stornate fara a se deconta contravaloarea acestora si care sunt aferente unor tranzactii fara scop economic (V12 lei in 2009; V13 lei in 2010; - V14 lei in semestrul I 2011);

- V15 lei TVA dedusa in anul 2010 din documente justificative lipsa sau facturi dublate la inregistrare;

- V16 lei TVA dedusa pentru achizitii de tigari si bauturi alcoolice in semestrul I 2011;

- V17 lei dedusa pentru achizitii de motorina pe baza de bonuri care nu contin informatiile prevazute de lege sau pentru benzina in semestrul I 2011, in conditiile in care societatea nu detine autoturisme cu astfel de consum;

- V18 lei diferenta de TVA colectata in decontul de taxa fata de TVA inregistrata in jurnalele de vanzari si balantele de verificare lunare (- V19 lei in 2009; V20 lei in 2010);

- T10 lei diferenta de TVA colectata in anul 2010 pentru venituri omise la facturare aferente vanzarii de echipamente IT si licente catre clientul SC INT SA.

### 3.3.1. Referitor la TVA in suma de V7 lei

*Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de deductibilitatea TVA aferenta unor servicii de consultanta si management in domeniul achizitiilor publice si a fondurilor europene, in conditiile in care nu face dovada ca serviciile au fost prestate efectiv in folosul propriilor operatiuni taxabile.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de V7 lei pentru serviciile de consultanta si management in domeniul achizitiilor publice si a fondurilor europene aferente contractelor incheiate cu SC EC SRL si SC EF SRL intrucat serviciile nu sunt destinate realizarii unor operatiuni taxabile.

**In drept**, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile; [...].**

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."*

**"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere**

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, **sa detina o factura** care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]."

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica**, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii**

**pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, depus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) **Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:**

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal".

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic** sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice. *A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA*, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

In acelasi sens pledeaza si dispozitiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), **si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o**

**activitate economica ce implica operatiuni taxabile** si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]"

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice**".

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicarii uniforme si respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeaasi hotarare).

La paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca ***este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii*** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Totodata, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, persoana impozabila ce actioneaza ca atare are dreptul sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii unui proces investitional, si pe care a intentionat sa le foloseasca in



cadrul operatiunilor taxabile. Dreptul de deducere ramane dobandit cand, **din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa**, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

*Prin urmare, persoanele impozabile **au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata** aferenta achizitiilor de bunuri si servicii **numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.***

*Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, **simpliciter prezentarea a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.***

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca SC ABC SRL si-a dedus taxa aferenta achizitiilor de servicii realizate in baza contractelor incheiate cu SC EC SRL si SC EF SRL.

Asa cum s-a analizat pe larg la pct. 3.2.1 din prezenta decizie si, fara a relua consideratiile expuse, se retine faptul ca societatea contestatoare **nu a prezentat niciun document justificativ din care sa reiasa, in concret, in ce anume a constat asistenta** oferita de SC EC SRL si **care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor in raport de modalitatile convenite de parti prin contract si nici nu a prezentat dovada vreunui demers de participare la vreo procedura de achizitie publica**, in conditiile in care partea substantiala a serviciilor contractate viza asistenta contestatoarei in cadrul participarii efective la proceduri de achizitie publica.

Chiar daca jurisprudenta comunitara nu inlatura dreptul de deducere in cazul nerealizarii de operatiuni impozabile, asa cum invoca si contestatoarea, dovada prestarii efective a serviciilor este indispensabila pentru a demonstra ca **respectivul cheltuieli de asistenta/consultanta au fost efectuate in scopul incheierii ulterioare de contracte economice si, implicit, de operatiuni taxabile, astfel ca intentia declarata (subiectiva) a contestatoarei sa fie confirmata de dovezi obiective**. Or, **jurisprudenta comunitara trebuie luata in considerare si atunci cand recunoaste dreptul autoritatilor fiscale din statele membre de a solicita contribuabililor dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura, in viitor, o activitate economica generatoare de operatiuni impozabile cu drept de deducere.

Aceleasi consideratii se mentin si in cazul serviciilor de consultanta privind accesarea fondurilor structurale si de coeziune europene contractate cu SC EF SRL, analizate pe larg la pct. 3.2.1 din prezenta decizie. Astfel, fara a relua consideratiile expuse, se retine faptul ca **procesele-verbale prezentate au caracter pur formal din moment ce acestea “confirma” predarea serviciilor, respectiv “receptionarea” lor, fara a reiesi in niciun fel care sunt proiectele derulate, in ce constau si in ce anume s-au concretizat consultanta pentru acestea.**

De asemenea, lipsa dovezilor care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor este reliefata si de faptul ca in timpul inspectiei fiscale contestatoarea a justificat primele servicii prin “furnizarea de seturi de informatii statistice din domeniul achizitiilor publice” (oricum, nedemonstrata), desi serviciile contractate au vizat doar aspecte de indrumare metodologica si instruire a personalului si de asistenta legata de participarea efectiva la proceduri de achizitie publica, iar pentru proiectul declarat ca fiind derulat in cazul celorlalte servicii nu a prezentat nicio dovada care sa ateste activitatile descrise ca fiind desfasurate in scopul realizarii proiectului respectiv (plan de afaceri intocmit, cerere de finantare completata, lista subcontractorilor identificati).

In consecinta, avand in vedere cele anterior prezentate contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respins ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

### **3.3.2. Referitor la TVA in suma de V11 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere din facturile emise pentru avansuri, stornate ulterior, fara a se efectua vreo decontare intre parti si fara ca societatea sa aduca dovezi obiective care sa dovedeasca substanta economica a tranzactiilor ce au stat la baza deducerii.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC ABC SRL si-a dedus TVA din facturi de avansuri si de prestari de servicii si care ulterior au fost stornate fara a se deconta contravaloarea acestora, prezentand in acest sens, modul de derulare a contractelor din care a reiesit ca tranzactiile au fost fara scop economic.

Astfel, organele fiscale au constatat ca societatea a incheiat contracte de prestari de servicii cu SC INT SA nr. ...., nr. ...., nr. .... si nr. ...., SC ISC SRL nr. ...., nr. .... si nr. ...., SC MTT SRL nr. ...., SC TPO SRL nr. ...., SC AIF SA nr. .... si SC WSO SRL nr. .... si nr. .... In baza acestor contracte au fost facturate servicii, ce au fost ulterior stornate, fara a efectua plati intre partile contractante, motiv pentru care tranzactiile au fost considerate ca nefiind efectuate in scop economic in temeiul art. 11 alin. (1) coroborat cu art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, ceea ce a condus la neacceptarea la deducere a TVA in suma de V12 lei in anul 2009 si in suma de V13 lei in anul 2010, precum si la repunerea la TVA deductibila a sumei de V14 lei in semestrul I 2011, in functie de emiterea/stornarea facturilor.

**In drept**, potrivit art. 11, art. 126 si art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

“Art. 126. – (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)”.

“Art. 145. – (2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea **sunt destinate utilizarii in folosul** urmatoarelor operatiuni: [...]”.

*Conform dispozitiilor legale antecitate autoritatile fiscale sunt indreptatite sa stabileasca impozitele fara sa in considerare acele tranzactii ce nu au un scop economic, ceea ce implica, in cazul taxei pe valoarea adaugata, ca tranzactiile sa releve o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuata cu plata.*

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

SC ABC SRL in calitate de beneficiar a incheiat cu SC INT SA in calitate de prestator contractul de prestari servicii nr. ....:

- obiectul contractului il reprezinta prestarea serviciilor de consultanta in tehnologia informatiei, activitati de management, alte activitati de servicii in tehnologia informatiei, consultanta pentru afaceri si management;

- serviciile vor fi asigurate la cererea beneficiarului si vor fi prestate de prestator in conformitate cu detaliile incluse in comanda;

- tarifele serviciilor sunt inscrise in centralizatorul de preturi anexat;

- conform intelegerii partilor, facturile fiscale vor fi emise in avans, inaintea lansarii comenzilor de catre beneficiar; facturile vor cuprinde serviciile din cadrul formularelor de comanda, ce se vor transmite ulterior emiterii acestora;

- in cazul in care dupa emiterea facturii, beneficiarul renunta la serviciile prestatorului, se va proceda la stornarea facturii de avans;

- plata serviciilor se va efectua in termen de max. 90 de zile de la primirea facturii de la beneficiar, insotita de raportul de consultanta semnat de ambele parti;

- in anexa nr. 1 pentru cele patru categorii de activitati sunt trecute patru tarife ce insumate dau un total de AV1 lei fara TVA;

- s-a emis factura pentru avans nr. 11106/30.06.2010 pentru suma de AV1 lei cu TVA aferenta in suma de AV2 lei, stornata integral cu factura nr. 11189/30.07.2010.

In cazul contractului nr. .... incheiat cu prestatorul SC AIF SA a fost emisa factura de avans nr. 1061097/30.09.2010 pentru suma de AV3 lei cu TVA aferenta in suma de AV4 lei, stornata integral cu factura nr. 1071040/21.10.2010.

Pentru contractul incheiat cu SC MTT SRL nr. .... au fost emise facturile de avans:

- nr. 4345548/29.01.2010 (valoare AV5 lei cu TVA aferenta AV6 lei) stornata integral cu factura nr. 4345551/10.03.2010;

- nr. 4345559/30.04.2010 (valoare AV7 lei cu TVA aferenta AV9 lei) stornata integral cu factura nr. 4345565/25.06.2010;

- nr. 4345572/21.07.2010 (valoare AV10 lei cu TVA aferenta AV11 lei) stornata integral cu factura nr. 4345584/22.09.2010;

- nr. 4345578/23.08.2010 (valoare AV12 lei cu TVA aferenta AV13 lei) stornata integral cu factura nr. 4345588/25.09.2010;

- nr. 4345592/20.10.2010 (valoare AV14 lei cu TVA aferenta AV15 lei) stornata integral cu factura nr. 4345596/20.12.2010;

- nr. 4345594/10.11.2010 (valoare AV16 lei cu TVA aferenta AV17 lei) stornata integral cu factura nr. 4345598/25.12.2010.

Situatiile descrise anterior se repeta si in cazul celorlalte contracte incheiate de contestatoare cu SC INT SA, SC ISC SRL, SC TPO SRL, SC AIF SA si SC WSO SRL, cu precizarea ca pentru niciuna din facturile emise si ulterior stornate nu au fost efectuate plati.

Din cele prezentate si din continutul documentelor existente la dosar se constata ca societatea contestatoare si-a dedus TVA din facturile de avansuri/prestari de servicii, **stornate integral ulterior, de regula, la intervale mici de timp, fara a se efectua nicio plata in contul acestor contracte; facturile erau emise in avans chiar si fata de data lansarii comenzilor; contestatoarea, in calitate de beneficiar putea solicita, discretionar, stornarea integrala a facturilor** (pentru neasigurarea conditiilor interne necesare prestarii/primirii serviciilor, imposibilitatea depunerii proiectelor, anularea procedurii de achizitie publica la care s-au depus oferte, neparticiparea la proiect, neaprobarea de catre conducerea societatii a liniei necesare achitarii serviciilor, neremedierea neconformitatilor la unele servicii). La toate acestea se adauga faptul ca societatea **nu a prezentat nicio dovada obiectiva din care sa reiasa ca renuntarea la servicii s-a datorat, intr-adevar, motivelor invocate in notificari** (spre exemplu, in notificarea nr. 303/21.09.2010 catre SC MTT SRL pentru renuntarea la serviciile facturate in avans cu factura nr. 4345578/23.08.2010 contestatoarea invoca anularea procedurii de achizitie publica la care a depus o oferta cu mari sanse de castig, dar nu aduce nicio

dovada in acest sens). Nici sustinerea precum ca, in unele situatii, partenerii contractuali au denuntat unilateral contractul nu se verifica, societatea neprezentand dovezi care sa releve aceasta sustinere. Ca atare, desi contestatoarea sustine ca toate aceste tranzactii au un scop economic, documentatia existenta la dosar releva contrariul.

Fata de cele anterior prezentate se retine ca SC ABC SRL nu a prezentat in sustinerea cauzei dovezi obiective pentru demonstrarea substantei economice a tranzactiilor, motiv pentru care nu poate beneficia nici de dreptul de deducere pentru aceste tranzactii, contestatia urmand a fi respinsa ca nemotivata si nesustinuta cu documente pentru acest capat de cerere.

### 3.3.3. Referitor la TVA in suma de V21 lei

*Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au fost indreptatite sa stabileasca diferentele in raport cu exigibilitatea taxei rezultata din jurnalele de TVA, in conditiile in care societatea nu a determinat corect prin deconturile depuse taxa deductibila si taxa colectata in functie de exigibilitate.*

**In fapt**, la stabilirea corecta a cuantumului TVA datorata de societate organele de inspectie fiscala au tinut cont de taxa dedusa/colectata conform jurnalelor de cumparari/vanzari si balantele de verificare lunare in raport de sumele declarate prin deconturile depuse la organele fiscale, respectiv au stabilit urmatoarele diferente:

- (-) V1 lei diferenta de TVA dedusa in decontul de taxa fata de TVA inregistrata in jurnalele de cumparari si balantele de verificare lunare (V2 lei in 2007; - V3 lei in 2008; V4 lei in 2009; - V5 lei in 2010; V6 lei in semestrul I 2011);
- V18 lei diferenta de TVA colectata in decontul de taxa fata de TVA inregistrata in jurnalele de vanzari si balantele de verificare lunare (- V19 lei in 2009; V20 lei in 2010);

V21 lei total diferente aferente perioadei verificate.

**In drept**, conform art. 156, art. 156<sup>2</sup>, art. 157 si art. 158 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 156. - (1) Persoanele impozabile stabilite în România **trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.**

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu”.

“Art. 156<sup>2</sup>. - (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) **Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de**

**deducere în perioada fiscală de raportare** și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), **suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare** și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice”.

“Art. 157. - (1) Orice persoană **trebuie să achite taxa** de plată organelor fiscale **până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile** prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>”.

“Art. 158. - (1) **Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor** prevăzute la art. 156<sup>2</sup>-156<sup>4</sup>, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare”.

*Conform dispozițiilor legale sus-citate orice contribuabil înregistrat în scopuri de taxa este obligat să tina evidente corecte și complete ale tuturor operațiunilor economice derulate, să cuprindă în deconturi taxa deductibilă și taxa colectată a caror exigibilitate ia naștere în perioada fiscală pentru care sunt întocmite deconturile, astfel încât să calculeze corect prin decont cuantumul taxei datorate.*

În speta, contestatoarea justifică ca diferențele între datele cuprinse în jurnalele de cumpărări/vanzări și deconturile de TVA, uneori pozitive altele negative, au fost generate de fluctuațiile existente între data întocmirii jurnalelor și data la care societatea era obligată să depună deconturile și de fluctuațiile operațiunilor economice desfășurate.

Or, o asemenea justificare nu are niciun temei legal, în condițiile în care contestatoarea **avea obligația legală, expres stabilită, de a tine evidente corecte și complete ale operațiunilor și de a determina corect cuantumul taxei datorate**. “Fluctuațiile” invocate, unele pozitive, altele negative, chiar dacă la nivelul perioadei verificate s-au compensat parțial, rămânând o diferență de V21 lei au condus la denaturarea informațiilor prezentate în deconturi și la determinarea incorectă a cuantumului taxei datorate la fiecare termen de plată din cadrul perioadei verificate.

În consecință, contestația SC ABC SRL urmează să fie respinsă ca vadiu neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

### **3.3.4. Referitor la TVA în suma de V22 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect diferența suplimentară de TVA în suma de V22 lei, în condițiile în care contestatoarea nu a adus argumente și dovezi de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.*

**In fapt**, din totalul diferenței suplimentare de TVA stabilită de organele de inspecție fiscală suma de V22 lei reprezintă:

- V15 lei TVA dedusa in anul 2010 din documente justificative lipsa sau facturi dublate la inregistrare;
- V16 lei TVA dedusa pentru achizitii de tigari si bauturi alcoolice in semestrul I 2011;
- V17 lei dedusa pentru achizitii de motorina pe baza de bonuri care nu contin informatiile prevazute de lege sau pentru benzina in semestrul I 2011, in conditiile in care societatea nu detine autoturisme cu astfel de consum;
- T10 lei diferenta de TVA colectata in anul 2010 pentru venituri omise la facturare aferente vanzarii de echipamente IT si licente catre clientul SC INT SA.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca pentru TVA in suma de T9 lei aferenta unor facturi emise de furnizori exista documentele justificative, dar inspectorii fiscali nu le-au luat in considerare, iar pentru TVA in suma de T10 lei considerata a fi nefacturata de la TTI argumentele ce sustin corectitudinea inregistrarii sunt aceleasi de la impozitul pe profit. In privinta sumelor de V16 lei si V17 lei nu este adusa nicio motivatie.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 206. - (1) **Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:**

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) **dovezile pe care se intemeiaza;**
- e) semnatura contestatorului sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii. “

“Art. 213. - (1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.**“

In raport de constatările organelor de inspectie fiscala si de sustinerile contestatoarei se retin urmatoarele:

- *nu a adus nicio dovada in sensul neluarii in considerare de catre organele de inspectie fiscala a facturilor emise de furnizori pentru justificarea taxei deduse in suma de T9 lei; mai mult, **desi avea posibilitatea sa prezinte documentele constatate lipsa in sustinerea contestatiei, contestatoarea nu a prezentat niciun astfel de document;***

- *nu a fost nicio dovada legata de diminuarea pretului ca urmare a “necorespunderii” produselor pentru justificarea diferentiei de TVA nefacturata in suma de T10 lei pentru produsele si serviciile ce trebuiau furnizate catre clientul TTI, argumentatia contestatoarei vizand produse “furnizate **de catre SC TTI SRL**” si de diminuarea “pretului **datorat de subscrisa**”, **confuzia argumentarii fiind evidenta;***

- cu privire la TVA in suma de V16 lei dedusa pentru achizitii de tigari si bauturi alcoolice si TVA in suma de V17 lei dedusa pentru achizitii de combustibili contestatoarea *nu face nicio referire in contestatia* formulata, desi a inteles sa atace decizia de impunere pentru toate diferentele stabilite de organele de inspectie fiscala.

Avand in vedere ca SC ABC SRL nu a adus argumente de fapt si de drept ori documente justificative de natura sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

### **3.4. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit si taxei pe valoarea adaugata**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente diferentelor suplimentare de impozit pe profit si TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorata diferenta suplimentara stabilita prin decizia de impunere contestata.*

**In fapt**, prin decizia de impunere nr. F-B XXX/2012 SC ABC SRL fost obligata la plata unor majorari, dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de H lei, din care T2 lei accesorii aferente TVA si T4 lei accesorii aferente impozitului pe profit.

**In drept**, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

**(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.



(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penaltatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penaltatii de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penaltatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penaltatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora SC ABC SRL datoreaza diferenta suplimentara de TVA si impozit pe profit, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) si alin. (4) lit. m), art. 126 alin. (1) lit. a), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 153 alin. (1), art. 156 alin. (1) si alin. (2), art. 156<sup>2</sup> alin. (2), art. 157 alin. (1) si art. 158 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12, pct. 13 si pct. 48 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 41, pct. 45, pct. 215 si pct. 222 din Reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.V160/2005, cu modificarile ulterioare, O.M.F.P. nr. 1.304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala, art. 41, art. 85, art. 96, art. 97, art. 102, art. 104, art. 105, art. 109, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 135, art. 206 alin. (1) lit. c) si d), art. 213 alin. (1) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

#### **DECIDE:**

Respinge contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. nr. F-B XXX/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-B YYY/2012, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.M.B. –

Serviciul inspectie fiscala 2 pentru obligatii fiscale suplimentare in quantum total de TG lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.