

034209NT

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.../.../22.06.2009 inregistrata la directie sub nr.../22.06.2009, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, avand codul unic de inregistrare RO

Contestatia, inregistrata la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.../17.06.2009, a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.../18.05.2009 avand la baza Raportul de Inspecție Fiscală nr.../18.05.2009 si are ca obiect suma de ... lei, reprezentand:

- ... lei - taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- ... lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205 alin.(1) si alin. (2), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **SC X SRL**.

I. Petenta formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.../18.05.2009 avand la baza Raportul de Inspecție Fiscală nr.../18.05.2009, motivand urmatoarele:

În urma inspecției fiscale desfășurate în perioada 22.04.2009 – 11.05.2009 la punctul de lucru situat în localitatea ..., Activitatea de Inspecție Fiscală a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.../18.05.2009 în care menționează următoarele:

La punctul „**1.4. Perioada supusă inspecției fiscale:** este ianuarie 2006 – decembrie 2008, așa cum prevede art.98 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **cu excepția taxei pe valoarea adăugată, pentru care inspecția a vizat perioada aprilie 2007 – decembrie 2008.**”

La punctul 3.2. Taxa pe valoarea adăugată

TVA deductibilă

„Față de sumele declarate de plată/de rambursat în perioada aprilie 2007 - decembrie 2008, în timpul acestei inspecții s-a stabilit suplimentar de plată suma totală de ... lei, cu următoarea componență:

- ... lei taxa pe valoarea adăugată colectată în timpul acestui control, aferentă sumei de ... lei, cheltuieli cu transportul personalului de la și la locul de muncă, neincluse în veniturile de natură salarială pentru anul 2006 și pentru care societatea nu are drept de deducere din baza pentru stabilirea profitului impozabil. Punerea la dispoziție către personal a acestor servicii, în mod gratuit, reprezintă operațiune impozabilă efectuată cu plata din punctul de vedere al TVA și pentru care societatea verificată avea obligația de a colecta TVA, având în vedere că asupra acestor sume și-a exercitat drept de deducere, conform prevederilor art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare. Pentru această sumă societatea datorează majorări de întârziere la plata în sumă totală de ... lei. (...);

- ... lei taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere pentru prestările de servicii facturate de SC M SRL în anul 2007 (...) și pentru care societatea nu poate face dovada că aceste servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile ori scutite cu drept de deducere. Pentru această sumă societatea datorează majorări de întârziere la plată în sumă totală de ... lei. (...);

- ... lei taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere pentru prestările de servicii facturate de SC M SRL în anul 2008 (...) și pentru care societatea nu poate face dovada că aceste servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile ori scutite cu drept de deducere. Pentru această sumă societatea datorează majorări de întârziere la plată în sumă totală de ... lei. (...)"

În baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr.../18.05.2009, organul fiscal a emis decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.../18.05.2009, ce cuprinde sumele menționate mai sus, motivată în drept pe dispozițiile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal „preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit” și art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ „orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor , dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.”

Față de cele constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, petenta face următoarele precizări:

1) Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în temeiul art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor înregistrate de societate cu transportul personalului de la și la locul de muncă în anul 2006 în sumă de ... lei, cu privire la care organele de inspecție fiscală au considerat că societatea are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată.

Petenta solicită anularea acestei obligații și a majorărilor de întârziere calculate de organele de inspecție fiscală pentru următoarele motive:

A. Așa cum reiese la pct.1.4. din raportul de inspecție fiscală perioada supusă inspecției fiscale este ianuarie 2006 – decembrie 2008, cu excepția taxei pe valoarea adăugată pentru care inspecția a vizat perioada aprilie 2007 – decembrie 2008 motiv pentru care organele de inspecție fiscală puteau stabili obligații fiscale suplimentare de natura taxei pe valoarea adăugată numai pentru perioada expres menționată mai sus, respectiv aprilie 2007 – decembrie 2008, societatea fiind verificată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în perioada anterioară lunii aprilie 2007, conform rapoartelor de inspecție fiscală, anexate în copie la dosarul cauzei.

Potrivit art.105 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, „inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă

impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora”, articol care nu a fost respectat de organele de inspecție fiscală. Fără a se face vreo referire în raportul de inspecție fiscală cu privire la decizia de reverificare a unei anumite perioade, ce a fost verificată anterior prezentei inspecții fiscale, și la situațiile de excepție care ar fi motivat-o, organele de inspecție fiscală procedând la verificarea perioadei aprilie 2007 – decembrie 2008, așa cum se menționează la punctul 3.2. „Taxa pe valoarea adăugată”, stabilește obligații suplimentare de plată pentru anul 2006, în sumă de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu transportul personalului la și de la locul de muncă, în sumă de ... lei înregistrate de societate în anul 2006.

În consecință, având în vedere precizările de mai sus, petenta consideră că se află în prezența unei excepții de fond care conduce la anularea actului administrativ fiscal atacat, respectiv anularea obligațiilor fiscale suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală pentru anul 2006 și anume taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei.

B. Petenta consideră eronat modul în care organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei, având în vedere și temeiul de drept invocat, respectiv art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligativitatea colectării taxei pe valoarea adăugată pentru suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu transportul personalului la și de la locul de muncă înregistrate de societate în anul 2006, considerând a fi operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Deși se referă la servicii puse la dispoziția personalului, cu titlu gratuit, organul de inspecție fiscală încadrează eronat această operațiune în dispozițiile art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dispoziții care se referă la bunuri achiziționate sau fabricate pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, operațiune care constituie o livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

În speță, petenta consideră că se află în prezența unor servicii de transport la și de la locul de muncă, servicii executate de terți, înregistrate de societate pe baza de documente justificative, potrivit legii, servicii care nu constituie operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, nefiind asimilate prestărilor de servicii cu plată, în sensul art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2006, astfel încât nu trebuia colectată taxa pe valoarea adăugată pentru sumele înregistrate în contabilitate cu această destinație.

2) Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, respectiv taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere pentru prestările de servicii facturate de SC M SRL, în anul 2007 organele de inspecție fiscală au reținut ca temei legal al acestei obligații dispozițiile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv „orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.”

Referitor la cheltuielile cu serviciile de publicitate în sumă de ... lei facturate de SC M SRL în anul 2007 pentru care nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată mai sus menționată, organele de inspecție fiscală precizează la pct.3.1. „Impozitul pe profit” din raportul de inspecție fiscală că „societatea verificată nu este în măsură să justifice faptul că serviciile respective au fost efectiv prestate, natura acestor servicii și tarifele percepute, cu defalcarea acestor sume pe întreaga perioadă de derulare a contractului, nu există rapoarte de lucru, studii sau orice alte materiale corespunzătoare, în sensul prevederilor pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.”

Petenta solicită anularea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de ... lei deoarece cheltuielile cu serviciile de publicitate, potrivit art.21 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt considerate cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care acestea sunt efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris.

SC X SRL are încheiat cu SC M SRL, CUI RO ..., contractul de prestări servicii nr.../01.06.2007, valabil pentru o perioadă de 2 ani, contract ce are ca obiect executarea de materiale publicitare constând în realizarea de materiale de prezentare și promovare (cataloge, broșuri, afișe, machete, benere, panouri, pagina web) și organizare de evenimente (participare la târguri și expoziții, lansări de produse, cursuri promoționale), contract la care s-au încheiat acte adiționale referitoare la serviciile de publicitate efectiv prestate de SC M SRL, pe anumite perioade și valoarea acestora. Acest contract împreună cu actele adiționale încheiate nu au putut fi prezentate la momentul controlului deoarece se aflau în posesia directorului general al societății, domnul ..., plecat în delegație în perioada 30.04.2009 – 08.05.2009. În nota explicativă dată de domnul ... în data de 11.05.2009, în baza art.94 alin.(3) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se menționează că petenta are încheiat contract de publicitate cu SC ... SRL, contract încheiat în scopul popularizării firmei pentru o mai bună cotație de piață, motiv pentru care aceste servicii se încadrează în dispozițiile art.21 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3) Referitor la suma de ... lei stabilită suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală ca taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă prestărilor de servicii facturate de SC M SRL în anul 2008, petenta solicită anularea acestei obligații și a majorărilor de întârziere în sumă de ... lei, pentru aceleași motive menționate la pct.2), cu următoarele precizări:

SC ... SRL și SC ... SRL sunt una și aceeași persoană juridică, ... modificându-și denumirea în ..., în anul 2008 (din facturi se poate observa că datele de identificare și numărul de înregistrare la Registrul Comerțului coincid).

Cheltuielile înregistrate de petentă în anul 2008 aferente serviciilor prestate de SC ... SRL se încadrează în dispozițiile art.21 alin.(2) lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, în sensul art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având astfel dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli.

În concluzie, SC X SRL, în temeiul dispozițiilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere motivele prezentate la punctele 1, 2 și 3 din contestație, motive pe care le consideră întemeiate, solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../18.05.2009 pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și majorări de întârziere în sumă de ... lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr..../18.05.2009 întocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala pentru SC X SRL s-au stabilit urmatoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, la punctul 2.1.1 „Obligatii fiscale suplimentare de plata” s-au stabilit urmatoarele sume:

- ... lei – taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei – majorari de intarziere aferente.

La punctul 2.1.2. “Motivul de fapt” se precizeaza că:

În timpul inspecției fiscale s-a stabilit suplimentar de plată suma totală de ... lei, cu următoarea componență:

- ... lei taxa pe valoarea adaugata colectată aferentă sumei de ... lei, cheltuieli cu transportul personalului de la și la locul de muncă neincluse în veniturile de natură salarială pentru anul 2006, pentru care societatea nu are drept de deducere din baza pentru stabilirea profitului impozabil. Punerea la dispoziție către personal a acestor servicii în mod gratuit, reprezintă operațiune impozabilă efectuată cu plata din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, pentru care societatea verificată avea obligația de a colecta TVA, având în vedere că asupra acestor sume și-a exercitat drept de deducere, conform prevederilor art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru această sumă societatea datorează majorări de întârziere la plată în sumă totală de ... lei (... lei x ... zile x

0,1%). Suma nedeductibilă la calculul impozitului pe profit și TVA colectată suplimentar sunt extrase din fișa contului 624 pusă la dispoziție de societate în timpul controlului;

- ... lei taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă prestărilor de servicii facturate de SC M SRL în anul 2007, situație detaliată la capitolul „Impozit pe profit” pentru care societatea nu poate face dovada că aceste servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile ori scutite cu drept de deducere. Pentru această sumă societatea datorează majorări de întârziere la plată în sumă totală de ... lei (... lei x ... zile x 0,1%);

- ... lei taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă prestărilor de servicii facturate de SC M SRL în anul 2008, situație detaliată la capitolul „Impozit pe profit” pentru care societatea nu poate face dovada că aceste servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile ori scutite cu drept de deducere. Pentru această sumă societatea datorează majorări de întârziere la plată în sumă totală de ... lei (... lei x ... zile x 0,1%).

La punctul 2.1.3. “Temeiul de drept” se menționează ca fiind încălcate prevederile art.128 alin.(4) lit.b) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Decizia de impunere nr.../18.05.2009 are ca anexa **Raportul de inspecție fiscală nr.../18.05.2009** în care se precizează că perioada supusă inspecției fiscale pentru taxa pe valoarea adăugată este aprilie 2007 – decembrie 2008.

III. Luând în considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Prin cauza supusă soluționării, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe dacă este întemeiată excepția ridicată de SC X SRL cu privire la dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei pentru anul 2006, în condițiile în care această perioadă a fost verificată anterior și nu sunt respectate prevederile art.105 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt,

Perioada supusă inspecției fiscale pe linia taxei pe valoarea adăugată este aprilie 2007 – decembrie 2008.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../18.05.2009 încheiat de organele de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../18.05.2009 contestate, s-a stabilit că SC X SRL datorează suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă cheltuielilor cu transportul personalului la și de la locul de muncă efectuate în anul 2006, pentru care societatea nu are drept de deducere din baza pentru stabilirea profitului impozabil.

Totodată, organele de inspecție fiscală au considerat că “punerea la dispoziție către personal a acestor servicii, în mod gratuit, reprezintă operațiune impozabilă efectuată cu plată din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și pentru care societatea verificată avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată, având în vedere că asupra acestor sume și-a exercitat dreptul de deducere.”

Prin rapoartele de inspecție fiscală nr.../03.11.2006, nr.../11.01.2007, nr.../05.03.2007 și nr.../13.03.2009, anexate în copie la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au verificat perioadele aprilie 2005 – septembrie 2006, octombrie 2006 – noiembrie 2006, decembrie 2006 – ianuarie 2007, respectiv februarie 2007 – martie 2007 pe linie de TVA, în vederea soluționării deconturilor de TVA cu suma negativă cu opțiune la rambursare depuse de societate pentru perioada aprilie 2005 – ianuarie 2007.

Prin contestația formulată petenta solicită anularea taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de ... lei aferentă cheltuielilor cu transportul personalului la și de la locul de muncă din anul 2006 și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de ... lei stabilite prin Decizia de impunere nr.../18.05.2009, arătând că, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată inspecția fiscală a vizat perioada aprilie 2007 – decembrie 2008, deci organele de inspecție fiscală puteau stabili obligații fiscale suplimentare numai pentru perioada respectivă. Potrivit art.105 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, „inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora”, articol care nu a fost respectat de organele de inspecție fiscală, prin raportul de inspecție fiscală nefăcându-se niciun fel de mențiune cu privire la decizia de reverificare a unei anumite perioade și la situațiile de excepție care ar fi motivat-o.

În concluzie, având în vedere precizările de mai sus, petenta consideră că se află în prezența unei excepții de fond care conduce la anularea actului administrativ fiscal atacat, respectiv anularea obligațiilor fiscale suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală pentru anul 2006, respectiv TVA în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei.

În drept,

Referitor la inspecția fiscală, OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

– la art.105 alin.(3)

„Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul

inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”

Cu privire la acest articol de lege, punctul 102.4 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aduce următoarele precizări:

„102.4. Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art.94 alin. (1) lit.c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”

Referitor la soluționarea contestației, OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

- art.213 alin.(5)

„Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la punctul 9.4, precizează:

„Excepțiile de fond în procedura de soluționare a contestațiilor pot fi următoarele: necompetența organului care a încheiat actul contestat, prescripția, excepția prevăzută de art.102 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, republicat, autoritatea de lucru judecat etc.”

În conformitate cu textul de lege sus citat, reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit reprezintă o excepție de la regula care interzice această reverificare, aceasta operând numai în cazurile expres prevăzute de lege, respectiv în situația în care de la încheierea inspecției fiscale și până la împlinirea termenului de prescripție apar date suplimentare, necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării verificării, excepțiile fiind de strictă interpretare și aplicare.

În consecință, OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, interzice reverificarea unui agent economic pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, cu excepțiile strict prevăzute la art.105 alin.(3).

Având în vedere că din referatul cu propuneri de soluționare a contestației și din cuprinsul Deciziei de impunere nr..../18.05.2009 având la bază Raportul de inspecție fiscală nr..../18.05.2009 întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul AIF Neamț nu au rezultat datele suplimentare identificate de acestea conform situațiilor reglementate de pct.102.4 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se constată că excepția de fond ridicată de contribuabil cu privire la reverificarea aceleiași perioade este întemeiată, **urmând a se admite contestația formulată de SC X SRL pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei și a se anula mențiunile din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../18.05.2009 și din Raportul de Inspecție Fiscala nr..../18.05.2009 referitoare la aceste sume.**

2. Prin cauza supusă soluționării Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe dacă este legală măsura Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice de a stabili în sarcina SC X SRL, prin Decizia de impunere nr..../18.05.2009, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă unor servicii de publicitate și majorările de intarziere în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care contestatara nu face dovada că serviciile au fost prestate efectiv și au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt,

SC X SRL a încheiat, în calitate de beneficiar, cu SC M SRL, în calitate de prestator - societate care în anul 2008 își schimbă denumirea în SC M SRL - contractul de prestări servicii nr..../01.06.2007, aflat în copie la dosarul cauzei, care are ca obiect executarea de materiale publicitare constând în:

- realizarea de materiale de prezentare și promovare: cataloage, broșuri, afișe, machete, benere și panouri, pagină web (creație, identificare furnizori de tipărituri și de mijloace de expunere outdoor și negociere contracte);

- organizare de evenimente: participare la târguri și expoziții, lansări de produse, concursuri promoționale (crearea, planificarea, organizarea și implementarea evenimentului, identificarea furnizorilor de echipamente de sunet și lumină și a altor prestatori de servicii în domeniu și negocierea contractelor).

Petenta depune în copie la dosarul cauzei, anexele la contractul de prestări servicii nr..../01.06.2007, respectiv anexa nr..../01.07.2007, nr..../01.08.2007, nr..../01.09.2007, nr..../01.10.2007, nr..../25.10.2007, nr..../25.11.2007, nr..../25.12.2007 și nr..../25.09.2008, obiectul lor constând în:

- întocmirea unei machete catalog de promovare a produselor SC X SRL pentru suma de ... lei cu TVA (anexele nr.1 și 8);

- publicarea machetei publicitare în suportul Catalog ... în perioada 01.08.2007 – 27.08.2007 pentru suma de ... lei cu TVA (anexa nr.2);
- promovarea produselor SC X SRL pe site-ul www.....ro în perioada 01.09.2007 – 25.10.2007 pentru suma de ... lei cu TVA (anexa nr.3);
- promovarea produselor SC X SRL în standul ... situat în ..., str....., nr....., în perioada 01.10.2007 – 28.12.2007 pentru suma de ... lei cu TVA (anexa nr.4);
- întocmirea de afișe de promovare a produselor SC X SRL pentru suma de ... lei cu TVA (anexa nr.5);
- întocmirea de broșuri de promovare a produselor SC X SRL pentru suma de ... lei cu TVA (anexa nr.6);
- organizarea eveniment lansare, promovare produs SC X SRL pentru suma de ... lei cu TVA (anexa nr.7).

Valoarea totală a contractului, conform anexelor, este de ... **lei**, din care taxa pe valoarea adăugată este de ... **lei**.

În timpul inspecției fiscale s-a solicitat reprezentantului contribuabilului nota explicativa din data de 11.05.2009 (anexa nr.15 la raport) referitoare la prestările de servicii, iar la întrebarea „Vă rugăm să precizați scopul pentru care acest contract de prestări servicii a fost derulat și legătura cu activitățile proprii ale SC X SRL?” adresată contribuabilului, acesta a răspuns ca „serviciile încheiate cu SC M SRL sunt de publicitate și promovare mobilier pentru o bună cotație pe piață.”

Organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei deoarece petenta nu a făcut dovada că aceste servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile ori scutite cu drept de deducere.

Societatea contestă această măsură motivând ca aceste cheltuielile cu serviciile de publicitate, potrivit art.21 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt considerate cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care acestea sunt efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris de prestări servicii încheiat cu SC M SRL, contract ce are ca obiect executarea de materiale publicitare constând în realizarea de materiale de prezentare și promovare (cataloge, broșuri, afișe, machete, benere, panouri, pagina web) și organizare de evenimente (participare la târguri și expoziții, lansări de produse, cursuri promoționale), contract la care s-au încheiat acte adiționale referitoare la serviciile de publicitate efectiv prestate de SC M SRL, pe anumite perioade și valoarea acestora.

În consecință, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr.../18.05.2009 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei** și majorările de întârziere aferente în suma de ... **lei**.

Pentru verificarea afirmațiilor făcute de către contestatoare în cuprinsul contestației, Biroul soluționare contestații a solicitat societății cu adresa nr.../01.07.2009 să depună în susținerea contestației documente reprezentând materiale publicitare, organizare de evenimente, precum și documentele care nu au putut fi prezentate la momentul controlului. Societatea a dat curs acestei

solicitari si cu adresa inregistrata la DGFP sub nr.... din data de 08.07.2009 a menționat că la depunerea contestației a anexat documentele ce fac dovada cheltuielilor de reclamă și publicitate, respectiv contractul de prestări servicii nr.../01.06.2007 încheiat cu SC M SRL și anexele de la nr.... la ..., în care se precizează serviciile de reclamă și publicitate efectiv prestate.

În drept,

Referitor la sfera de aplicare a dreptului de deducere, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede urmatoarele:

– la art.145 alin.(2) lit.a)

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

a) **operațiuni taxabile.”**

Referitor la condiții de exercitare a dreptului de deducere, același act normativ, prevede urmatoarele:

- la art.146 alin.(1) lit.a)

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5).”

Referitor la prezentarea de înscrisuri, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, prevede urmatoarele:

- la art.56 alin.(1)

„În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. Organul fiscal are dreptul de a solicita și altor persoane înscrisuri, dacă starea de fapt fiscală nu a fost clarificată pe baza înscrisurilor puse la dispoziție de către contribuabili.”

Referitor la calculul accesoriilor, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, prevede urmatoarele:

- la art. 119 alin.(1)

„Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.”

- la art.120 alin.(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.”

Fata de situatia de fapt si de drept prezentata anterior, retinem:

Potrivit dispozițiilor legale precizate, persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, numai dacă achizițiile îndeplinesc **mai multe condiții cumulative**, și anume: **achizițiile**

au avut loc în mod efectiv, au legătură cu activitatea economică a persoanei achizitoare și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile, având la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată să demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective. Ca atare, **simpliciter prezentarea a unor contracte de prestări servicii nu poate asigura exercitarea a dreptului de deducere de către contribuabili.**

În prezenta cauză SC X SRL și-a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru servicii de publicitate facturate de SC M SRL, care ulterior și-a modificat denumirea în SC m SRL, în baza contractului de prestări servicii nr.../01.06.2007 încheiat între părți, organele de inspecție fiscală stabilind însă ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal motivat de faptul ca SC X SRL nu a prezentat situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de piață sau orice alte înscrisuri din care să rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate.

Ca urmare a adresei nr.../01.07.2009, emisă de Biroul soluționare contestații din cadrul D.G.F.P, prin care s-a solicitat societății să transmită documente reprezentând materiale publicitare, organizare de evenimente prestate de SC M SRL, **SC X SRL nu depune la dosarul contestației niciun fel de document care să facă dovada prestării serviciilor de publicitate, respectiv exemplificări dintre materialele realizate de către SC M SRL cum ar fi cataloage de promovare a produselor, broșuri, afișe, machete, iar în ceea ce privește crearea, planificarea, organizarea și implementarea de evenimente, nu există anexate documente din care să rezulte costurile asociate acestora, tarifele percepute pentru fiecare tip de prestare, etc.**

Obiectul contractului de prestări servicii nr.../01.06.2007 nu îl constituie publicitatea, în sensul art.21 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocată de petentă, ci diverse prestări de servicii, de exemplu participare la târguri și expoziții, lansări de produse, concursuri promoționale (crearea, planificarea, organizarea și implementarea evenimentului, identificarea furnizorilor de echipamente de sunet și lumină și a altor prestatori de servicii în domeniu) și negociere de contracte, indiferent de încadrarea categoriei de cheltuieli, petenta nefiind în măsură să justifice necesitatea și realitatea prestațiilor conform prevederilor legale. Nu există nici un fel de materiale corespunzătoare anexate în susținerea actelor adiționale la contractul anexat, de exemplu defalcarea cheltuielilor pentru macheta catalog prevăzută în anexa nr.../01.07.2007, perioada în care aceasta s-a realizat, procesul verbal ori alt document din care să rezulte că SC M SRL s-a achitat de această sarcină, documente din care să rezulte necesitatea acestor cheltuieli în scopul activității proprii.

A legea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată doar de condițiile de formă, inclusiv cele care vizează deținerea unui contract de prestări servicii în care se precizează serviciile de reclamă și publicitate

prestate, așa cum pretinde, în esență, societatea, ar însemna, prin reducere la absurd, că persoanele impozabile își pot deduce taxa aferentă achizițiilor doar în baza unor documente formale, fără legătură cu substanța tranzacției, ceea ce ar conduce în final la eludarea condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să aibă loc în realitate și să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanelor în cauză.

Având în vedere cele reținute, întrucât SC X SRL nu a făcut dovada cu documente că serviciile prestate de SC M SRL și SC m SRL sunt destinate în folosul operațiunilor sale taxabile, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de ... lei, **urmand a se respinge ca neîntemeiată și nesușținută cu documente contestatia petentei pentru acest capăt de cerere.**

Referitor la majorările de întârziere în suma de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de ... lei, menționăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât în sarcina petentei a fost reținut ca datorat debitul în suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere și având în vedere principiul de drept potrivit căruia *accesoriul urmează principalul*, **urmează a se respinge contestatia petentei și pentru majorările de întârziere în suma de ... lei stabilite prin Decizia de impunere nr.../18.05.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art. 210, art.216 alin.(1) și (2) și art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E:

1. Admiterea contestatiei formulate de SC X SRL pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și pentru majorările de întârziere aferente în suma de ... lei, cu anularea mențiunilor referitoare la aceste sume din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.../18.05.2009 și din Raportul de inspecție fiscală nr.../18.05.2009 întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală.

2. Respingerea ca neîntemeiată și nesușținută cu documente a contestatiei formulate de SC X SRL pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere și pentru majorările de întârziere aferente în suma de ... lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.../18.05.2009 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală.

Punctul 2 din decizia de soluționare a contestatiei poate fi atacat la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Director coordonator,