



**MINISTERUL FINANTELOR**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
Direcția Generală  
de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 54 int.2036  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

### **DECIZIA nr.67/2011**

privind soluționarea contestației formulate de  
**SC .X. SRL** din .X. ,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.906030/10.01.2011

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. prin adresa nr.90038/06.01.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.906030/10.01.2011, asupra contestației formulate de **SC .X. SRL** din localitatea .X., Soseaua .X., nr.X, corp X, X, sector X.

**SC .X. SRL** este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J40/X/1996, are codul unic de înregistrare X iar începând cu data de 01.01.2011 a dobândit calitatea de mare contribuabil fiind preluată în administrare de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili și figurează la poziția X din anexa nr.2 la OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./28.10.2010, întocmită în baza Raportului de inspectie fiscală nr..X. încheiat în data de 28.10.2010 de către organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii a Municipiului .X. - Activitatea de inspectie fiscală, și privește suma de **X lei**, din care:

- **X lei - cheltuieli nedeductibile fiscal ;**

- **X lei - taxa pe valoarea adăugată ;**
- **X lei - majorări de întârziere aferente TVA .**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.X/28.10.2010, respectiv **29.10.2010**, potrivit semnăturii și ștampilei aplicată de contestatoare pe decizia de impunere și de data depunerii contestației la D.G.F.P. a Municipiului .X., respectiv **26.11.2010**, conform ștampilei aplicată de Registratura Generală a acestei direcții pe originalul contestației.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **SC .X. SRL**.

**I. SC .X. SRL solicită prin contestația formulată și adresa de completare a acesteia, admiterea contestației și în consecință :**

1. Anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal nr.X/28.10.2010, ca nefundată,

2. Anularea reîncaadrării în cheltuieli de protocol a cheltuielilor cu campaniile de marketing în suma totală de **.X. lei**,

3. Anularea TVA colectată suplimentar aferentă reîncaadrării ca protocol a premiilor acordate în suma de **.X. lei**,

4. Recalcularea rezervei legale urmare a dispozițiilor de mai sus,

5. Anularea TVA suplimentară de plată în suma de **.X. lei**,

6. Anularea majorărilor de întârziere evidențiate eronat ca urmare a stabilirii TVA suplimentară de plată,

7. Anularea în parte a **Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./28.10.2010** privind corectarea Decontului de taxă pe valoarea adăugată pe luna mai 2009.

## **A. Cu privire la impozitul pe profit**

**Cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de .X. lei** reprezentand cheltuieli cu premii reincadrate de organele de inspectie fiscala drept cheltuieli de protocol, SC .X. SRL sustine urmatoarele:

1. Referitor la constatarea organelor de inspectie fiscala ca *“premiile oferite nu au nicio legatura cu bunurile comercializate de contribuabil si nu au fost acordate unor consumatori finali”* societatea sustine ca nici o prevedere legala nu restrictioneaza natura resurselor utilizate prin care societatea desfasoara actiunile de marketing si ca prevederile Codului fiscal si ale Normelor aferente din orice perioada din intervalul controlat nu conditioneaza deductibilitatea in functie de natura bunurilor si serviciilor oferite, prin urmare, este irelevant daca entitatile din avalul lantului de distributie sunt cointeresate pentru a vinde mai mult prin stimulente din produsele comercializate in mod obisnuit de societate ori achizitionate in acest scop de beneficiarul acestor actiuni de stimulare a vanzarilor.

Prin urmare, societatea considera ca, potrivit principiului de drept potrivit caruia *daca legea nu interzice, atunci legea permite*, beneficiaza de deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil.

In sustinerea cauzei societatea invoca faptul ca prevederile din Normele date in aplicarea art.21 alin.(3) lit.i) din Codul fiscal, in vigoare in perioada 2004-2006 care conditionau deductibilitatea in cazul cheltuielilor cu bunuri din productie proprie in functie de rezultatul curent/reportat, au fost abrogate incepand cu anul 2007.

2. Referitor la constatarea organelor de inspectie fiscala ca *“premiile nu au fost acordate unor consumatori finali”*, respectiv au *“fost acordate cu titlu gratuit sub forma de premii unor persoane juridice care nu sunt clientii directi ai .X. SRL, ci ai distribuitorilor acestuia, .X. neavand o relatie comerciala sau contractuala directa cu acestia”*, societatea sustine ca nici o prevedere legala nu restrictioneaza deductibilitatea unor actiuni de marketing /stimulare a vanzarilor in functie de adresarea acestor actiuni catre consumatorii finali si ca insusi conceptul de marketing din literatura de specialitate, nu se limiteaza doar la interactiunea directa cu consumatorii finali.

De asemenea, contestatoarea sustine ca organul de inspectie fiscala s-a prevalat in mod eronat de prevederile OG nr.99/2000 *“intrucat beneficiarii in cazul actiunilor de fata nu sunt consumatorii finali protejati”* de acest act normativ in privinta jocurilor de noroc mascate, iar actiunile in cauza nu presupun trageri la sorti ca in cazul loteriei publicitare.

In sustinerea cauzei societatea invoca si definitia conceptului de marketing conform politicii oficiale a Asociatiei Americane de Marketing, concept care in opinia contestatoarei nu se rezuma doar la interactiunea cu consumatorul final si potrivit caruia ceea ce nu faciliteaza vanzarea nu este marketing.

3. Referitor la constatarea organelor de inspectie fiscala ca *“acordarea acestor premii s-a facut pentru a ii ajuta pe distribuitorii .X. in realizarea planului de achizitie si vanzari in anii 2004-2008, ele nefiind destinate realizarii de venituri impozabile de catre .X. SRL in mod direct”*, contestatoarea considera ca acestea au plecat de la o premisa gresita, aceea de a identifica venituri impozabile realizate in mod direct urmare a efectuarii acestor costuri, premisa tributara unui principiu al conectarii veniturilor la cheltuieli, care de la aparitia Codului fiscal a fost abandonata in favoarea principiului efectuarii cheltuielilor in scopul obtinerii de venituri, sens in care pentru cazul in speta ar trebui apreciata intentia de realizare a unui venit si nicidecum reconcilierea directa a cheltuielilor cu un venit.

Prin urmare societatea sustine ca neorganizarea acestor companii de marketing ar fi impactat in mod negativ vanzarile companiei si evident rezultatul companiei.

4. Referitor la constatarea organelor de inspectie fiscala ca *“distribuitorii respectivi sunt deja recompensati pentru realizarea volumului de achizitii de produse de la .X. SRL prin diverse reduceri de pret acordate de .X. conform contractelor incheiate”* contestatoarea sustine ca aceasta face trimitere la o actiune distincta, de altfel perfect justificata comercial, in legatura cu categorii de parteneri diferiti si ca reconsiderarea de fata a vizat insa actiunea de stimulare a vanzarilor prin premiarea magazinelor, practic a doua si ultima veriga din lantul de distributie, cea care in fapt intra in contact direct cu consumatorii finali ai produselor .X..

5. Referitor la definitia cheltuielilor de protocol invocata de organele de inspectie fiscala, regasita la pct.39 din Normele de aplicare a Titlului III Impozit pe venit, interpretata *strictu sensu* si aplicata la impozitul pe profit, societatea sustine ca aceasta constituie o eroare fundamentala. Astfel, contestatoarea sustine ca daca premiarea obliga la rezultate, protocolul nu face acest lucru si ca aceasta deosebire de esenta este evidenta in speta de fata, caz in care considera inadecvata trimiterea la textul legal invocat. Societatea sustine ca nu poate fi asimilata unei actiuni de protocol o stimulare/premiere a unor verigi din lantul de distributie pentru indeplinirea obiectivelor de achizitii/vanzari agreeate in mod public (campanii derulate in baza unor regulamente disponibile pentru toate magazinele care comercializeaza produse .X.) si ca actiunile vizate isi propun tocmai drept obiectiv stimularea vanzarilor in legatura cu anumite structuri de vanzare,

respectiv reprezinta actiuni de marketing, deductibile integral la calculul impozitului pe profit potrivit art.21 alin.(2) lit.d) si lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

6. In sustinerea cauzei contestatoarea citeaza punctul de vedere al Directiei Legislatie Impozite Directe din MFP transmis la solicitarea acesteia, cu adresa nr..X./12.11.2010 si anexeaza la contestatie o situatie a cresterilor de vanzari pe total si pe fiecare gama de produse in parte pe perioadele in care au loc promotiile.

## **B. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata**

1. Referitor la TVA in suma de .X. lei stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere contestata, reprezentand TVA calculata prin aplicarea cotei de 19% asupra valorii premiilor oferite de contestatoare, in cadrul unor companii organizate pentru sprijinirea vanzarilor in perioada 2004-2007, unor persoane juridice (clienti ai distribuitorilor .X. SRL) reincadrate ca si cheltuieli de protocol si care au depasit limita de deductibilitate de 2% stabilita pentru cheltuieli de protocol conform prevederilor legale, societatea considera ca aceste masuri dispuse de organele de inspectie fiscala sunt nefondate si nejustificate intrucat actiunile de stimulare a vanzarilor nu pot fi, in nici o situatie, reincadrate ca actiuni de protocol, avand in vedere considerentele expuse cu privire la cheltuielile nedeductibile.

In sustinerea cauzei contestatoarea invoca prevederile art.128 alin.(9) lit.f), alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.7 alin.(3) si (6), pct.6 alin.(11) si (12) din HG nr.44/2004.

2. Pentru aceleasi considerente societatea contesta masura dispusa de organele de inspectie fiscala prin **Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./28.10.2010** privind "...corectarea Decontului de taxa pe valoarea adaugata pe luna mai 2009, prin inregistrarea la Rd.12 "Regularizari de taxa colectata" a sumei de .X. lei reprezentand TVA calculata prin aplicarea cotei de 19% de valoarea la pret de achizitie a bunurilor acordate ca premii clientilor distribuitorilor .X., in mod gratuit, in cadrul campaniei organizate in anul 2008, valoare care a depasit plafonul de 2% peste care cheltuielile de protocol sunt deductibilitate la calculul impozitului pe profit conform Titlului II din Codul fiscal, respectiv la valoarea de .X. lei"

3. Referitor la TVA in suma de .X. lei stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere contestata, reprezentand TVA neacceptata la deducere aferenta serviciilor intra-grup, facturate contestatoarei de catre alte companii din grupul .X. pentru care contestatoarea nu a prezentat documente care sa

demonstreze prestarea in fapt a serviciilor si nu a justificat necesitatea angajarii cheltuielilor prin prisma activitatii desfasurate, societatea sustine ca a indeplinit cele doua conditii de forma si de fond in ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA si ca organele de inspectie fiscala au fundamentat eronat incadrarea efectuata.

Asfel, contestatoarea arata ca in motivarea deciziei de neacceptare a deducerii TVA aferenta facturilor de servicii intra-grup, organele de inspectie fiscala au facut uz in mod eronat de criteriile cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu servicii de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii la calculul impozitului pe profit prevazute la pct.48 din HG nr.44/2004 dat in aplicarea art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si nu au retinut ca dreptul de deducere a TVA este conditionat de indeplinirea unor criterii, de fond si de forma, prevazute la art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In sustinerea cauzei societatea invoca si citeaza si un punct de vedere al Directiei de legislatie in domeniul TVA, directie de specialitate din MFP.

**II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./28.10.2010, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr..X./28.10.2010** organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de inspectie fiscala, au constatat si stabilit pe perioada verificata **2004-2008**, urmatoarele:

#### **Impozit pe profit**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata societatea a organizat concursuri cu premii constand in bunuri si servicii care nu fac parte din gama de produse comercializate de contribuabil ci au fost achizitionate in acest scop si acordate unor persoane juridice.

Contravaloarera acestor premii a fost inregistrata de contestatoare in contul 628 *Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti* fiind considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil si a dedus TVA inscrisa in facturile de achizitii.

Astfel, **in anul 2004** contestatoarea a organizat o campanie cu premii constand in excursii in Spania in valoare de .X. lei, aparate aer conditionat in valoare de .X. lei si aparate foto in valoare de .X. lei, in total in valoare de **.X. lei**.

**In anul 2005** societatea a acordat sub forma de premii bunuri in valoare totala de **.X. lei** constand in aparate aer conditionat, aparate foto, DVD, telefoane, aspiratoare, inele de aur, medalioane aur, ceasuri inscriptionate cu logoul .X. in cadrul unor concursuri “.X. iti pretuieste munca de Craciun” sau in cadrul unor campanii de sustinere a produselor semiselective, etc.

**In anul 2006** s-a constatat ca societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile in contul 628.29 parte din contravaloarea premiilor acordate in cadrul concursului denumit “.X. iti pretuieste munca de Craciun” constand in inele de aur, medalioane aur, ceasuri inscriptionate, in suma totala de **.X. lei**.

**Pe anul 2007** organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil in suma de **.X. lei** reprezentand parte din cheltuielile de protocol, care depasesc plafonul de 2% recalculate ca urmare a diminuarii profitului contabil cu suma de .X. lei si majorarii rezervei legale cu suma de .X. lei. Acest rezultat a fost influentat si de faptul ca societatea nu a luat in considerare la calculul cheltuielilor de protocol deductibile fiscal cheltuielile cu impozitul pe profit si veniturile neimpozabile.

**Pe anul 2008** organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil in suma de **.X. lei** reprezentand cheltuielile cu premiile acordate unor persoane juridice, clienti ai distribuitorilor SC .X. SRL in cadrul unor campanii organizate pentru sprijinirea vanzarilor reincadrate ca si cheltuieli de protocol, care depasesc plafonul de 2%.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca justificarea societatii conform careia cheltuielile cu aceste premii sunt *“cheltuieli de marketing, studiul pietei, promovarea pe pietele existente de produse noi, participarea la targuri expozitii, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii”* si ca au fost efectuate in scopul realizarii de venituri in conformitate cu prevederile art.21 alin.(2) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu este corecta intrucat:

- premiile oferite nu au nicio legatura cu bunurile comercializate de contribuabil ,
- premiile nu au fost acordate unor consumatori finali, respectiv au fost acordate cu titlu gratuit sub forma de premii unor persoane juridice care nu sunt clientii directi al SC .X. SRL, ci ai distribuitorilor acestuia, .X. neavand o relatie comerciala sau contractuala directa cu acestia,
- acordarea acestor premii s-a facut pentru a ii ajuta pe distribuitorii .X. in realizarea planului de achizitie si vanzari in anii 2004-2008, ele nefiind destinate realizarii de venituri impozabile de catre SC .X. SRL in mod direct,
- distribuitorii respectivi sunt deja recompensati pentru realizarea volumului de achizitii de produse de la SC .X. SRL prin diverse reduceri de pret acordate de .X. conform contractelor incheiate.

Organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea tranzactiilor descrise anterior, in baza prevederilor art.11 alin.(1), art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.33 si pct.39 din HG nr.44/2004 si au stabilit astfel, cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil in suma totala de **.X. lei**.

## **Taxa pe valoarea adaugata**

### **Cu privire la taxa pe valoarea adaugata colectata:**

In urma inspectiei fiscale efectuata organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata suplimentar in suma de **.X. lei** prin aplicarea cotei de 19% asupra valorii premiilor oferite de contestatoare unor persoane juridice clienti ai distribuitorilor SC **.X. SRL** in cadrul campaniilor organizate pentru sprijinirea vanzarilor in perioada **2004-2007**, reincadrate ca si cheltuieli de protocol ca urmare a considerentelor avute in vedere si prezentate in Raportul de inspectie fiscala nr..**X./28.10.2010** la cap."Impozit pe profit" si in prezenta decizie la cap.II "Impozit pe profit" si care au depasit limita de deductibilitate de 2% stabilita pentru astfel de cheltuieli potrivit prevederilor legale, in baza art.128 alin.(9) lit.f), art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.6 alin.(11) si (12) si pct.7 alin.(3) si (6) din HG nr.44/2004 .

Urmare a acelorasi constatari, organele de inspectie fiscala au dispus prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..**X./28.10.2010** corectarea Decontului de taxa pe valoarea adaugata pe luna mai 2009 prin inregistrarea la Rd.12 "Regularizari de taxa colectata" a sumei de **.X. lei** reprezentand TVA calculata prin aplicarea cotei de 19% la valoarea de achizitie a bunurilor acordate ca premii clientilor distribuitorilor **.X.**, in mod gratuit, in cadrul campaniei organizate in anul 2008, valoare care a depasit plafonul de 2% peste care cheltuielile de protocol sunt deductibilitate la calculul impozitului pe profit conform Titlului II din Codul fiscal, respectiv la valoarea de **.X. lei**.

### **Cu privire la taxa pe valoarea adaugata deductibila**

In urma inspectiei fiscale efectuate organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma totala de **.X. lei** reprezentand TVA aferenta serviciilor intra-grup facturate societatii contestatoare de catre alte companii din cadrul grupului **.X.**, intrucat contestatoarea nu a prezentat documente care sa demonstreze prestarea in fapt a acestor servicii si nici necesitatea efectuarii lor prin prisma activitatii desfasurate.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a evidenciat ca TVA deductibila, TVA aferenta serviciilor prestate de :

- **.X. Deutschland GMBH – Germania –** dreptul si licenta de a utiliza drepturile de proprietate pe teritoriul Romaniei doar asupra si referitor la importul, distribuirea, vanzarea, comercializarea, fabricarea, prelucrarea si ambalarea produselor marca **.X.**,

- **.X. Inc – SUA –** dreptul si licenta de a utiliza drepturile de proprietate pe teritoriul Romaniei doar asupra si referitor la importul, distribuirea, vanzarea, comercializarea, fabricarea, prelucrarea si ambalarea produselor marca **.X.**

- **.X. BV – Olanda –** dreptul si licenta de a utiliza drepturile de proprietate pe teritoriul Romaniei doar asupra si referitor la importul, distribuirea, vanzarea, comercializarea, fabricarea, prelucrarea si ambalarea produselor marca **.X.**;



- .X. US LLC – SUA – dreptul si licenta de a utiliza drepturile de proprietate pe teritoriul Romaniei doar asupra si referitor la importul, distribuirea, vanzarea, comercializarea, fabricarea, prelucrarea si ambalarea produselor marca .X.;
- .X. Inc – SUA, .X. – Cehia, Marea Britanie, Polonia, Olanda, servicii de management, consultanta si refacturari cheltuieli ;
- .X. SA – Franta – servicii de marketing;
- .X. Benelux BV – Olanda – refacturari de costuri privind dezvoltarea retelei informatice a grupului .X.;
- .X. Services&Logistics GmbH –Germania si .X. Italia – servicii logistice, depozitari manipulari si refacturari cheltuieli de transport.

S-a constatat ca in perioada 01.01.2004 – 31.12.2006 pentru aceste prestari de servicii contestatoarea a emis facturi fiscale prin autofacturare, inscriindu-le si in jurnalele pentru cumparari si in jurnalele pentru vanzari si preluand corespunzator in decontul de TVA respectiv, atat ca taxa pe valoarea adaugata colectata cat si ca taxa deductibila datele referitoare la TVA, potrivit art.155 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, iar in perioada 01.01.2007-31.12.2008, aceasta a evidentiat TVA aferenta serviciilor mai sus enumerate atat ca taxa pe valoarea adaugata colectata cat si ca taxa deductibila conform prevederilor art.157 alin.(2) din acelasi act normativ.

S-a constatat de asemenea ca societatea a considerat cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit o parte din cheltuielile cu serviciile intra-grup facturate de companiile din grupul .X., respectiv cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, control, etc. si refacturarile de cheltuieli privind dezvoltarea retelei informatice.

Organele de inspectie fiscala au acceptat ca si cheltuieli deductibile o parte din cheltuielile cu serviciile intra-grup considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil de catre contestatoare iar pentru serviciile pentru care aceasta nu a prezentat documente care sa demonstreze prestarea in fapt a serviciilor intra-grup si/sau necesitatea efectuarii lor prin prisma activitatii desfasurate, au considerat ca TVA deductibila aferenta facturilor de prestari servicii pentru care contribubilul nu a facut dovada ca au fost prestate in folosul operatiunilor sale taxabile trebuie tratate ca o cheltuiala nedeductibila, iar TVA colectata sa devina TVA de plata.

Astfel, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma totala de .X. lei, in baza art.145 alin.(2) lit.a) si alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, din care .X. lei pe anul 2004, .X. lei pe anul 2005, .X. lei pe anul 2006 si .X. lei pe anul 2007.

In anul 2006, ca urmare a diminuării rezultatului contabil înregistrat de societate cu suma de .X. lei, organele de inspectie fiscala au diminuat rezerva legala cu suma de .X. lei.

In anul 2007 organele de inspectie fiscal au repus aceasta suma de .X. lei la rezerva legala constituita de societate.

**III.** Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se rețin următoarele:

#### **A. IMPOZIT PE PROFIT**

Perioada verificata: 2004-2008.

**1. Cu privire la suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu achizitia unor bunuri si servicii in conditiile in care acestea nu fac parte din gama de produse pe care le comercializeaza si au fost acordate de contestatoare unor persoane juridice clienti ai distribuitorilor .X., cu titlu gratuit sub forma de premii in cadrul unor concursuri organizate de SC .X. SRL.**

**In fapt,** in perioada verificata societatea a organizat concursuri cu premii constand in bunuri si servicii care nu fac parte din gama de produse pe care le comercializeaza in mod curent ci au fost achizitionate in acest scop si acordate cu titlu gratuit unor persoane juridice clienti ai SC .X. SRL. Cheltuielile cu achizitionarea acestor premii a fost inregistrata de contestatoare in contul 628 *Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti* fiind considerate drept cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri ce se incadreaza in categoria cheltuielilor de marketing, studiul pietei, promovarea pe pietele existente de produse noi, participarea la targuri expozitii, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii, reglementate de art.21 alin.(2) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea acestor cheltuieli cu premiile acordate in perioada 2004-2008 unor persoane juridice, in cadrul unor campanii organizate pentru sprijinirea vanzarilor, drept cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitata la calculul profitului impozabil, in baza prevederilor art.11 alin.(1), art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.33 al Titlului II si pct.39 al Titlului III din

HG nr.44/2004 si au stabilit astfel, cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totala de **.X. lei.**

**În drept**, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

*“(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.*

Potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“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”.*

La art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

În conformitate cu prevederile legale mentionate mai sus 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.

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.

La art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

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

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

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca în perioada 2004-2008 SC .X. SRL a organizat diverse concursuri cu premii constând în excursie în Spania, aparate aer conditionat, aparate foto, DVD, telefoane, aspiratoare, inele de aur, medalioane aur, ceasuri inscriptionate cu logoul .X. în cadrul unor concursuri “.X. îți pretuiește munca de Craciun” sau în cadrul unor campanii de susținere a produselor semiselective, acordate cu titlu gratuit unor persoane juridice.

Cheltuielile cu achiziționarea acestor bunuri și servicii au fost înregistrate de contestatoare în contul 628.16 sau în contul 628.29 în baza facturilor de achiziție emise de furnizorii acestora, a regulamentelor trimise către distribuitori, precum și în baza proceselor verbale de predare primire premii, pentru fiecare concurs.

Aceste cheltuieli au fost înregistrate de societate ca deductibile integral la stabilirea profitului impozabil pe anii 2004-2008 în baza art.21 alin.(2) lit.d) și lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, pe considerentul că au fost efectuate în scopul stimulării vânzării cu ocazia campaniilor organizate în acest scop, ca aceste campanii au constituit parte componentă a strategiei de marketing și s-au desfășurat pe baza unui regulament comunicat tuturor distribuitorilor, regulament ce stabilea o cifră de vânzări ce trebuia atinsă pentru obținerea premiilor.

În baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, organele de inspecție fiscală care au efectuat verificarea obligațiilor fiscale ale SC .X. SRL, au reîncadrat operațiunile efectuate de societate cu bunurile și serviciile achiziționate și acordate cu titlu gratuit sub forma de premii, din operațiuni efectuate în scopul realizării de venituri impozabile în operațiuni de protocol, cheltuielile efectuate cu bunurile și serviciile achiziționate în acest scop având deductibilitate limitată, în conformitate cu:

- prevederile art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează ca au deductibilitate limitată, *“a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profi”*

- prevederile pct.33 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 conform carora

*“33. Baza de calcul la care se aplică cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile.”*

și cu prevederile pct.39 al Titlului III din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, unde sunt definite cheltuielile de protocol drept cheltuieli *“ocasionate de acordarea unor cadouri, tratatii și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii”*.

Se reține că la reincadrarea acestor cheltuieli în cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că:

- premiile oferite nu au nicio legătură cu bunurile comercializate de contribuabil și nu au fost acordate unor consumatori finali așa cum sunt aceștia definiți în OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață,

- premiile nu au fost acordate unor consumatori finali, respectiv au fost acordate cu titlu gratuit sub formă de premii unor persoane juridice care nu sunt clienții direcți ai SC .X. SRL, ci ai distribuitorilor acestuia, .X. neavând o relație comercială sau contractuală directă cu aceștia,

- acordarea acestor premii s-a făcut pentru a-i ajuta pe distribuitorii .X. în realizarea planului de achiziție și vânzări în anii 2004-2008, ele nefiind destinate realizării de venituri impozabile de către SC .X. SRL în mod direct,

- distribuitorii respectivi sunt deja recompensați pentru realizarea volumului de achiziții de produse de la SC .X. SRL prin diverse reduceri de preț acordate de .X. conform contractelor încheiate.

Se reține că reincadrarea efectuată de organele de inspecție fiscală s-a întemeiat pe investigații și constatări efectuate asupra documentelor, informațiilor și împrejurărilor edificatoare în cauză, organul fiscal fiind cel mai în măsură să stabilească situația fiscală corectă a contribuabilului, un drept și totodată o obligație conferită acestuia de prevederile art.6 și art.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

In sustinerea cauzei societatea prezinta in anexa la contestatie o situatie privind dinamica vanzarilor pe total si pe principalele produse comercializate sustinand ca acestea au inregistrat o crestere semnificativa ca urmare a organizarii concursurilor cu premii si prin urmare cheltuielile efectuate cu achizitionarea bunurilor si serviciilor cu aceasta destinatie sunt deductibile integral la calculul profitului impozabil avand in vedere si raspunsul Directiei Legislatie Impozite Directe din Ministerul Finantelor Publice transmis la solicitarea acesteia in care se precizeaza ca: *“In situatia prezentata de dvs., daca cheltuielile reprezentand premii oferite in cadrul concursurilor organizate de catre societatea dvs. pentru distribuitorii persoane juridice genereaza venituri impozabile suplimentare, acestea sunt cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil”*

Cu privire la aceste argumente si documente prezentate de societate se retine ca nu se poate stabili o legatura directa intre volumul vanzarilor realizate de contestatoare la produsele sale de baza pe care le comercializeaza in mod curent si concursurile cu premii constand in produse si servicii ce nu au legatura cu obiectul sau de activitate, acordate magazinelor, clienti ai distribuitorilor SC .X. SRL intrucat :

- asa cum s-a constatat printre altele, in perioada supusa inspectiei fiscale societatea contestatoare a utilizat un mix promotional, combinand tehnici de promovarea vanzarilor cu diverse forme de publicitate si reclama constand in acordarea de stimulente pentru cumpararea imediata orientate spre consumatorii finali - reduceri de pret, demonstratii, esantioane, vanzari cu prime, loterii publicitare organizate conform prevederilor OG nr.99/2000 si spre distribuitorii sai

- reduceri comerciale si financiare.

- s-a constatat de asemenea ca societatea a utilizat o multitudine de forme de publicitate si reclama, cum ar fi afise, cataloage, ambalaje, panouri, articole inscriptionate, presa scrisa, televiziune;

- intrebarea formulata de consultantul societatii contestatoare catre Directia Legislatie Impozite Directe din cadrul Ministerului Finantelor Publice prin adresa nr..X./13.10.2010, anexata in copie la dosarul contestatiei, se refera la concursuri cu premii organizate de contestatoare la care au participat distribuitorii companiei si nu clientii acestora persoane juridice.

Mai mult, se retine, ca la art.21 alin.(2) lit.d) si lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare pe anul 2004 se prevede ca,

*“Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:*

*d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare.*

*Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care*

*se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;*

[...]

i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți, precum și în situația în care acesta se află înăuntrul perioadei de recuperare a pierderii fiscale, conform legii;”

Aceste prevederi legale au fost menținute și în perioada 2005-2008 cu excepția faptului că deductibilitatea cheltuielilor de natura celor prevăzute la art.21 alin.(2) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu a mai fost condiționată de realizarea de profit în anul curent și/sau din anii precedenți.

Astfel, se reține că și în situația în care aceste cheltuieli nu ar fi fost reîncastrate de organele de inspecție fiscală în categoria cheltuielilor de protocol, pe anul **2004** respectivele cheltuieli, în cuantum de **.X. lei** trebuiau considerate nedeductibile integral, potrivit prevederilor legale în vigoare pe acest an, citate mai sus, întrucât societatea a realizat pierdere pe anul 2004.

De asemenea, se reține că pe anul **2007** organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil în suma de **.X. lei** reprezentând parte din cheltuielile de protocol, care depășesc plafonul de 2% recalculat ca urmare a diminuării profitului contabil cu suma de **.X. lei** și majorării rezervei legale cu suma de **.X. lei**. Acest rezultat a fost influențat și de faptul că societatea nu a luat în considerare la calculul cheltuielilor de protocol deductibile fiscale cheltuielile cu impozitul pe profit și veniturile neimpozabile, aspecte constatate și pe alți ani și cu privire la care societatea contestatoare nu prezintă nici un argument.

De altfel, prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede în mod expres la art. 21 alin.(2) lit.d) și lit.i) care sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, respectiv cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, **în baza unui contract scris**, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare, cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii.

Or, cheltuiala cu achiziționarea unor bunuri și servicii pentru a fi acordate cu titlu gratuit unor persoane juridice sub forma de premii constând în televizoare, aparate foto, DVD, telefoane, aspiratoare, inele de aur, medaloane aur, excursie Spania, etc. nu poate fi considerată cheltuiala de reclamă și publicitate efectuată în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris

sau cheltuiala cu bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare si nu poate fi asimilata nici cheltuielilor de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii, avand in vedere obiectul de activitate al contestatoarei, *“comertul cu ridicata al produselor cosmetice si de parfumerie”*.

De asemenea, intre faptul ca s-au realizat cresteri ale vanzarilor, conform situatiei anexata la contestatie de societate, in perioadele in care au fost organizate concursuri cu astfel de premii si deductibilitatea cheltuielilor efectuate cu acest scop nu poate fi stabilita o legatura directa, cu atat mai mult cu cat s-au realizat cresteri ale vanzarilor si in perioadele in care un au fost organizate astfel de concursuri.

Prin urmare sustinerea societatii potrivit careia *“nici o prevedere legala nu restrictioneaza natura resurselor utilizate prin care societatea desfasoara actiunile de marketing si ca prevederile Codului fiscal si ale Normelor aferente ... nu conditioneaza deductibilitatea in functie de natura bunurilor si serviciilor oferite, prin urmare, [...] potrivit principiului de drept potrivit caruia daca legea nu interzice, atunci legea permite, beneficiaza de deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil”* nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

Avand in vedere cele retinute, constatarile organelor de inspectie fiscala si prevederile legale in vigoare pe perioada verificata urmeaza a se respinge contestatia societatii ca neintemeiata si nemotivata pentru suma de **.X. lei** reprezentand cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal ce depasesc limita cotei de 2% aplicata asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decat cheltuielile de protocol si cheltuielile cu impozitul pe profit, in baza art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit caruia,

*« Contestația poate fi respinsă ca:*

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

## **B. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA**



**1. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei si in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza taxa pe valoarea adaugata pentru bunurile si serviciile acordate in mod gratuit cu titlu de premii, reincadrate de organele de inspectie fiscala in categoria cheltuielilor de protocol cu deductibilitate limitata la calculul impozitului pe profit, ce depasesc limita cotei de 2% aplicata asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, in conditiile in care societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata la achizitia acestora.**

**In fapt**, in perioada verificata 2004 - 2008 societatea a achizitionat bunuri constand in aparate aer conditionat, aparate foto, DVD, telefoane, aspiratoare, inele de aur, medalioane aur, ceasuri inscriptionate cu logoul .X., care au fost acordate cu titlu gratuit sub forma de premii unor persoane juridice, in cadrul unor concursuri organizate in aceasta perioada.

Contravaloarea acestor bunuri acordate drept premii a fost inregistrata de contestatoare pe cheltuieli deductibile integral la calculul profitului impozabil si a fost dedusa TVA inscrisa in facturile de achizitii.

Organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea acestor cheltuieli cu premiile acordate in perioada 2004-2007 unor persoane juridice, in cadrul unor campanii organizate pentru sprijinirea vanzarilor, drept cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitata la calculul profitului impozabil, in baza prevederilor art.11 alin.(1), art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.33 al Titlului II si pct.39 al Titlului III din HG nr.44/2004 si au stabilit astfel, cheltuieli nedeductibile fiscal pentru care au colectat suplimentar TVA in suma de **.X. lei** prin aplicarea cotei de 19% asupra valorii premiilor oferite de contestatoare unor persoane juridice clienti ai distribuitorilor SC .X. SRL in cadrul campaniilor organizate pentru sprijinirea vanzarilor, reincadrate ca si cheltuieli de protocol si care au depasit limita de deductibilitate de 2% stabilita pentru astfel de cheltuieli potrivit prevederilor legale, in baza prevederilor art.128 alin.(9) lit.f), art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.6 alin.(11) si (12) si pct.7 alin.(3) si alin.(6) ale Titlului VI din HG nr.44/2004 .

Urmare a acelorasi constatari organele de inspectie fiscala au dispus prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./28.10.2010 corectarea Decontului de taxa pe valoarea adaugata pe luna mai 2009 prin inregistrarea la Rd.12 "Regularizari de taxa colectata" a sumei de **.X. lei** reprezentand TVA calculata prin aplicarea cotei de 19% la valoarea de achizitie a bunurilor acordate ca premii clientilor distribuitorilor .X., in mod gratuit, in cadrul campaniei organizate in anul 2008, valoare care a depasit plafonul de

2% peste care cheltuielile de protocol sunt deductibile la calculul impozitului pe profit conform Titlului II din Codul fiscal, respectiv la valoarea de .X. lei.

**In drept**, in conformitate cu prevederile Titlului VI art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 2004-2006,

*“ Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):*

*f) acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.*

Potrivit pct.7 alin.(3) si alin.(6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

*“(3) Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri în limita în care sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de protocol, stabilită la titlul II al Codului fiscal. Aceeași limită este aplicabilă și microîntreprinderilor care se încadrează în prevederile titlului IV al Codului fiscal.*

*[...]*

*(6) Încadrarea în limitele prevăzute la alin. (3) - (5) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Depășirea limitelor constituie livrare de bunuri și se colectează taxa pe valoarea adăugată, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii. Taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă depășirii se calculează și se include la rubrica de regularizări din decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora.”*

Aceste prevederi legale au fost mentinute si dupa data de 01.01.2007, data aderarii Romaniei la UE, la Titlului VI art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):*

*[...]*

*f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.*

si la pct.6 alin.(11) si alin.(11) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

*“(11) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:*

*a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la [titlul II](#) al Codului fiscal.*

*(12) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin. (11) lit. a) - c) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele. Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale.”*

Potrivit acestor prevederi legale se retine ca, achiziționarea de bunuri de către persoanele impozabile pentru a fi acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri în limita în care sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de protocol, limita stabilită la [titlul II](#) al Codului fiscal.

Per a contrario, depășirea limitelor de deductibilitate prevăzute la [titlul II](#) al Codului fiscal cu privire la bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol, constituie livrare de bunuri și se colectează taxa pe valoarea adăugată, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii, la achiziția acestora.

Potrivit art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

*“(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”*

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală și cele reținute la cap.III “IMPOZIT PE PROFIT” din prezenta decizie se retine ca organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.10.2010, taxa pe valoarea adăugată suplimentară în suma de **.X. lei** prin aplicarea cotei de 19% la valoarea la pret de achiziție a bunurilor acordate ca premii clienților distribuitorilor SC .X. SRL , în mod gratuit, în cadrul campaniilor organizate în perioada 2004 – 2007, care a depășit plafonul de 2% peste care cheltuielile de protocol sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit conform Titlului II art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pentru aceleași considerente, se retine ca legală și măsura dispusă de organele de inspecție fiscală prin Dispoziția privind măsurile stabilite

de organele de inspectie fiscala nr..X./28.10.2010 de a se corecta Decontul de taxa pe valoarea adaugata pe luna mai 2009 prin inregistrarea la Rd.12 "Regularizari de taxa colectata" a sumei de .X. lei reprezentand TVA calculata prin aplicarea cotei de 19% la valoarea la pret de achizitie a bunurilor acordate ca premii clientilor distribuitorilor .X., in mod gratuit, in cadrul campaniei organizate in anul 2008, valoare care a depasit plafonul de 2% peste care cheltuielile de protocol sunt deductibile la calculul impozitului pe profit conform Titlului II art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv la valoarea de .X. lei.

Prin urmare, in baza art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit caruia,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge contestatia societatii ca neintemeiata pentru TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./28.10.2010 in suma de .X. lei **si pentru TVA in suma de .X. lei** pentru care prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./28.10.2010 s-a dispus corectarea decontului de TVA pe luna mai 2009.

**2. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investită să se pronunțe dacă organele de inspectie fiscala au stabilit corect taxa pe valoarea adaugata suplimentar de plata in sarcina SC .X. SRL pentru prestarile de servicii facturate de diverse companii din cadrul grupului .X. avand sediul in alte tari din UE sau in SUA in conditiile in care din constatările organelor de inspectie fiscala si documentele existente la dosarul contestației nu rezulta cu claritate situatia de fapt.**

**În fapt,** societatea a inregistrat in perioada 2004-2007 TVA aferenta serviciilor intra-grup facturate societatii contestatoare de catre alte companii din cadrul grupului .X. precum, .X. Deutschland GMBH – Germania, .X. Inc – SUA, .X. BV – Olanda, .X. US LLC – SUA, .X. Inc – SUA, .X. – Cehia, Marea Britanie, Polonia, Olanda, .X. SA – Franta, .X. Benelux BV – Olanda, .X. Services&Logistics

GmbH –Germania si .X. Italia pe care a evidenciat-o atat ca TVA deductibila cat si ca taxa pe valoarea adaugata colectata.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma totala de .X. lei reprezentand TVA aferenta serviciilor intra-grup facturate societatii contestatoare de catre alte companii din cadrul grupului .X., intrucat contestatoarea nu a prezentat documente care sa demonstreze prestarea in fapt a acestor servicii si/sau necesitatea efectuarii lor prin prisma activitatii desfasurate.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./28.10.2010, TVA suplimentara de plata in suma de .X. lei in baza art.145 alin.(2) lit.a) si alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea sustine ca in motivarea deciziei de neacceptare a deducerii TVA aferenta facturilor de servicii intra-grup, organele de inspectie fiscala au facut uz in mod eronat de criteriile cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu servicii de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii la calculul impozitului pe profit prevazute la pct.48 din HG nr.44/2004 dat in aplicarea art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si nu au retinut ca dreptul de deducere a TVA este conditionat de indeplinirea unor criterii, de fond si de forma, prevazute la art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**În drept**, potrivit prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2004 – 2006:

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.[...]*

*(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”*

Începând cu 01.01.2007 sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:*

*a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;*

*b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.*

*c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Potrivit art.133 alin.(2) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2007:

*“Locul prestării de servicii*

*(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:*

*g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:*

*5. serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;*

*[...]*

*8. punerea la dispoziție de personal;*

La art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

*“ Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România*

*(1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:*

[...]

b) persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. g), dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin. (4);

Potrivit art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

(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>.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin.(1) lit. b) - g).

Se retine ca in perioada 2004-2007 societatea contestatoare a dedus TVA aferenta unor servicii facturate de companii din cadrul grupului .X. precum, .X. Deutschland GMBH – Germania, .X. Inc – SUA, .X. BV – Olanda, .X. US LLC – SUA, .X. Inc – SUA, .X. – Cehia, Marea Britanie, Polonia, Olanda, .X. SA – Franta, .X. Benelux BV – Olanda, .X. Services&Logistics GmbH –Germania si .X. Italia constand in: dreptul si licenta de a utiliza drepturile de proprietate pe teritoriul Romaniei doar asupra si referitor la importul, distribuirea, vanzarea, comercializarea, fabricarea, prelucrarea si ambalarea produselor marca .X., servicii de marketing, refacturari de costuri privind dezvoltarea rețelei informatice a grupului .X., servicii logistice, depozitari, manipulări și refacturari cheltuieli de transport, etc.

Din constatările organelor de inspectie fiscala se retine ca in perioada 01.01.2004 – 31.12.2006 pentru aceste prestari de servicii contestatoarea a emis facturi fiscale prin autofacturare, inscriindu-le si in jurnalele pentru cumparari si in jurnalele pentru vanzari si preluand corespunzator in decontul de TVA respectiv, atat ca taxa pe valoarea adaugata colectata cat si ca taxa deductibila datele referitoare la TVA, potrivit art.155 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, iar in perioada 01.01.2007-31.12.2008, aceasta a evidentiat TVA aferenta serviciilor mai sus enumerate atat ca taxa pe valoarea adaugata colectata cat si ca taxa deductibila conform prevederilor art.157 alin.(2) din acelasi act normativ.

Se retine de asemenea ca societatea a considerat cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit o parte din cheltuielile cu serviciile intra-grup facturate

de companiile din grupul .X., respectiv cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, control, etc. si refacturarile de cheltuieli privind dezvoltarea retelei informatice.

Organele de inspectie fiscala au acceptat ca si cheltuieli deductibile o parte din cheltuielile cu serviciile intra-grup considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil de catre contestatoare iar pentru serviciile pentru care aceasta nu a prezentat documente care sa demonstreze **prestarea in fapt** a serviciilor intra-grup **si/sau necesitatea** efectuarii lor prin prisma activitatii desfasurate, au anulat dreptul de deducere a TVA aferenta serviciilor respective si au stabilit TVA de plata suplimentara in suma totala de **.X. lei**, in baza art.145 alin.(2) lit.a) si alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, din care **.X. lei pe anul 2004, .X. lei pe anul 2005, .X. lei pe anul 2006 si .X. lei pe anul 2007.**

Cu privire la prestarile de servicii facturate de companiile din grupul .X. si inregistrate de societatea contestatoare, se retine ca unele din aceste servicii, respectiv cele de consultanta, management, control sunt de natura intangibila, pentru care locul prestarii este in Romania in conformitate cu prevederile art.133 alin.2 lit.g) din Legea nr.571 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, iar persoana obligata la plata TVA aferenta acestor servicii este, potrivit art.150 alin.1 lit.b) din acelasi act normativ, beneficiarul serviciilor, respectiv SC .X. SRL .

In ceea ce priveste dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta prestarilor de servicii achizitionate de SC .X. SRL sunt aplicabile prevederile art.145, alin.1, alin.(2) lit. a), alin. 3, lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile pct. 45 si 46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, potrivit carora pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata persoana impozabila trebuie sa utilizeze bunurile achizitionate pentru operatiuni care dau drept de deducere a taxei si sa detina exemplarul original al facturii prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata in conformitate cu prevederile art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 2004-2006 si pct.51 alin.(1) si (2) din norme, care stipuleaza:

*“(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:*

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru preștarile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin.*



(8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.”

Incepand cu 01.01.2007 cu privire la exercitarea dreptului de deducere pentru achizițiile de prestări servicii sunt aplicabile prevederile art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“(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);

b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform [art. 150](#) alin. (1) lit. b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5) sau documentele prevăzute la [art. 155<sup>1</sup>](#) alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;”

Astfel, se retine ca acordarea dreptului de deducere a TVA aferenta unor achizitii de servicii este conditionat de respectarea prevederilor legale mentionate mai sus si nu de deductibilitatea sau nedeductibilitatea cheltuielilor respective la calculul impozitului pe profit.

Referitor la situatia in care se constata ca o prestare de servicii nu a avut loc, legislatia in domeniul taxei pe valoarea adaugata permite anularea dreptului de deducere daca organele de inspectie fiscala stabilesc in mod justificat ca operatiunile derulate de persoanele impozabile in cauza nu sunt reale, inasa in acesta situatie nu se mai pune problema nici a mentinerii taxei pe valoarea adaugata colectata, cu atat mai mult in cazul in care operatiunea a fost inregistrata prin mecanismul taxarii inverse.

Intrucat, din constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la serviciile facturate de companii din grupul .X. cu sediul in strainatate, inregistrate de contestatoare si pentru care aceasta a dedus TVA nu rezulta cu claritate pentru ce servicii facturate s-a constatat faptul ca acestea nu sunt reale, respectiv nu au fost prestate in fapt si daca altele au fost prestate dar nu au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care stipuleaza: “ **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict**

**considerentele deciziei de soluționare**” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **”Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**.

Pe cale de consecință se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./28.10.2010 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii – Activitatea de inspectie fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei**, urmând ca organele de inspectie fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, pentru a se analiza și stabili situația concretă cu privire la fiecare prestație de servicii în conformitate cu prevederile legale invocate mai sus, în vigoare pe perioada verificată și cu reținerile din prezenta decizie.

### **3. Cu privire la contestația formulată de societate :**

- **impotriva stabilirii de cheltuieli nedeductibile suplimentar în suma totală de .X. lei** urmare înregistrării eronate în cheltuielile aferente anilor fiscali 2004-2007 a sumei respective reprezentând TVA neacceptată la deducere aferentă serviciilor intra-grup considerate nedeductibile de inspectia fiscală și

- **impotriva recalculării rezervei legale în anii 2006 și 2007** urmare a diminuării rezultatului contabil înregistrat de contribuabil cu suma de **.X. lei** în anul 2006, respectiv cu suma de **.X. lei** în anul 2007 reprezentând cheltuieli cu TVA neacceptată la deducere aferentă serviciilor intra-grup considerate nedeductibile de inspectia fiscală,

cauza supusă soluționării este dacă organele de soluționare a contestației se pot pronunța pe fond cu privire la cele solicitate de societate în condițiile în care acestea reprezintă măsuri stabilite de organele de inspectie fiscală ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru TVA în suma de **.X. lei** cu privire la care urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./28.10.2010.

**In fapt**, organele de inspectie fiscală au procedat la înregistrarea în cheltuielile anilor 2004-2007 a sumei totale de **.X. lei** reprezentând TVA neacceptată la deducere aferentă serviciilor intra-grup considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil după cum urmează :

**.X. lei pe anul 2004**

**.X. lei pe anul 2005**  
**.X. lei pe anul 2006**  
**.X. lei pe anul 2007,**

in baza art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Totodata aceste sume au fost considerate de organele de inspectie fiscala si ca nedeductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au procedat la recacularea rezervei legale urmare a diminuarii rezultatului contabil inregistrat de societate cu suma de **.X. lei** pe anul 2006 si cu suma de **.X. lei** pe anul 2007, rezultand o diminuare a rezervei legale cu suma de **.X. lei** pe anul 2006 si o majorare a acesteia pe anul 2007 cu suma de **.X. lei**, in baza art.22 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea solicita anularea acestor masuri ca nefondate si nejustificate avand in vedere argumentele prezentate in contestatie cu privire la TVA contestata in suma de **.X. lei**.

**In drept**, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

*“(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 aceste masuri dispuse de organele de inspectie fiscala se retine ca sunt o consecinta a faptului ca nu a fost acceptata la deducere TVA in suma de **.X. lei** aferenta serviciilor intra-grup.

Acest capat de cerere a fost tratat la **cap.III lit.B pct.2** din prezenta decizie si urmare celor retinute la acest punct urmeaza a se desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./28.10.2010 emisa de Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului **.X.** – Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii – Activitatea de inspectie fiscala.

Avand in vedere cele retinute mai sus se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza: “**Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, "**Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**",

și se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./28.10.2010 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii – Activitatea de inspectie fiscală și cu privire la aceste capete de cerere.

**4. Referitor la dobanzile/majorările de întârziere și penalitățile de întârziere în suma de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care urmează a fi respinsă contestația, în condițiile în care din raportul de inspectie fiscală și anexele la acesta nu se poate stabili cu exactitate cuantumul acestora.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./2010 organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Administrarea Contribuabililor Mijlocii – Activitatea de inspectie fiscală, au stabilit accesorii în suma de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de **.X. lei**, în baza art.14 din OG 61/2002, art.113 pct.15 din Legea nr.210/2005, art.115, art.116 , art.120, art.120<sup>1</sup> și art.121 din OG nr.92/2003.

Se reține că prin contestația formulată societatea contestă parțial TVA stabilită suplimentară de plată, respectiv doar suma de **.X. lei iar diferența de .X. lei** reprezentând TVA, nu a fost contestată .

Prin prezenta decizie față de suma contestată, urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei** și a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./2010 pentru suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește suma totală de **.X. lei** reprezentând dobanzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere stabilite suplimentar de plată de organele de inspectie fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./2010 emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr..X./2010 se reține că acestea reprezintă măsuri accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată iar potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", urmează calea principalului.

In drept, potrivit art.119 alin.(1), art.120 alin.1-2 si art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

*“Dispoziții generale privind majorări de întârziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*

[...]

ART. 120

*Majorări de întârziere*

*(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.*

*(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.*

[...]

*(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”*

Intrucat din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2010 si anexele la acesta organele de soluționare a contestatiei nu pot determina cu exactitate cuantumul dobanzilor/majorărilor de întârziere si penalitatilor de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata în sumă de **.X. lei** pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată, cuantumul dabanzilor/majorarilor de intarziere si penalitatilor de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** pentru care urmeaza a se desfiinta decizia de impunere contestata așa cum s-a retinut la cap.III “TAXA PE VALOAREA ADAUGATA” din prezenta decizie si nici cuantumul dobanzilor/majorărilor de întârziere si penalitatilor de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata în sumă de **.X. lei** stabilita suplimentar de plata prin decizia de impunere dar necontestata de societate, in baza prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza: “**Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**” coroborate cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, ”**Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data**

**comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”,** se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./2010 pentru întreaga sumă de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată pentru a fi recalculată și departajată corect.

Cu privire la accesoriile aferente TVA în suma de .X. lei stabilită suplimentar de plată prin decizia de impunere dar necontestată de societate, se reține că acestea sunt datorate bugetului de stat potrivit principiului “*accessorium sequitur principale*”.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, precum și în baza prevederilor legale invocate și în temeiul art.216 alin.1 și alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 și pct.12.7 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se,

## **DECIDE**

**1. Respingerea contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr..X./2010 emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii .X., ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - cheltuieli nedeductibile fiscal
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată.

**2. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr..X./2010 emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, pentru suma de .X. lei , reprezentând:**

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

**urmând ca organele de inspectie fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de obligații fiscale ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute prin prezenta decizie,**

**inclusiv cu privire la masura stabilirii de cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totala de .X. lei si cu privire la masura recalcularii rezervei legale in anii 2006 si 2007**

**3. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC .X. SRL impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./28.10.2010 privind corectarea Decontului de taxa pe valoarea adaugata pe luna mai 2009 prin inregistrarea la Rd.12 "Regularizari de taxa colectata" a sumei de .X. lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata pe anul 2008.**

**Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. in termen de 6 luni de la comunicare.**

**DIRECTOR GENERAL**

**X**