

DECIZIA nr. 73 din 2012
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,
inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Galati, cu adresa nr. /12.09.2011, inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. /16.09.2011 completata cu adresa nr. /10.10.2011, inregistrata la DGFPMB sub nr. /13.10.2011, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, str. LLS nr. , et. , cam. , sector 2.

Obiectul contestatiei, inregistrata la D.G.F.P. a municipiului Galati sub nr. /02.09.2011, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GL /29.07.2011, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. a municipiului Galati, in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-GL /29.07.2011, comunicata sub semnatura in data de **04.08.2011**, cu adresa nr. /04.08.2011, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma de **lei**, din care societatea contesta obligatii in suma de **Y lei** , reprezentand:

- impozit pe profit	Y1 lei
- accesorii aferente impozitului pe profit	Y2 lei
- TVA	Y3 lei
- accesorii aferente TVA	Y4 lei

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

I. Prin contestatia formulata impotriva deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala, **SC X SRL** aduce urmatoarele argumente:

1. In ceea ce priveste impozitul pe profit:

A. Pentru cheltuielile cu deplasarea personalului:

- clientii sai sunt intreprinderi mari, obiectivele de paza si securitate la care se deplaseaza agentii neavand personal administrativ era imposibil ca ordinele de deplasare sa fie semnate si stampilate de client;
- constatarea organelor de inspectie fiscala este nereala, fiecare ordin de deplasare prevede pe verso mentiuni privind diurna acordata;
- datorita numarului mare de agenti de paza (peste 800), diurnele sunt centralizate intr-un tabel nominal de diurna, anexa la ordinul de deplasare;
- deplasările se efectueaza exclusiv cu autovehiculele societatii, pentru care se completeaza foi de parcurs detaliate pe fiecare salariat;

- prevederile din anexa la Ordinul nr.3512/2008 nu fac referire la obligatia ca documentul justificativ sa poarte stampila si semnatura autorizata a reprezentantului unitatii;
- in cazul ordinelor de deplasare sunt aplicabile normele specifice de intocmire si utilizare (anexa 2 la Ordinul nr.3512/2008)

B. Pentru cheltuielile de consultanta prestate de Z Limited:

- avand in vedere obiectul contractelor incheiate cu Z Ltd si specificul serviciilor este firesc ca studiile/materialele sa aiba o importanta componenta teoretica dar si una practica atestata de rapoartele de activitate privind consultanta oferita;
- pe langa contractele incheiate, au fost prezentate si alte documente justificative ce indeplinesc conditiile legale privind deducerea cheltuielilor (studii de marketing, manuale in limba engleza, rapoarte de activitate etc.) concepute si redactate pentru conducerea societatii;
- faptul ca serviciile au fost folosite in scopul obtinerii de venituri taxabile rezulta din performantele si buna functionare a sistemelor informatice si din crestea semnificativa a cifrei de afaceri in perioada 2009-2010.

Cu privire la justificarile din raportul de inspectie fiscala, contestatara arata ca redactarea si conceperea studiilor si materialelor livrate de prestator in cadrul contractelor a avut loc in statul de rezidenta, prezenta in Romania limitandu-se la documentare si culegere date, premergatoare serviciilor prestate. Faptul ca facturile au fost redactate in limba romana nu are nicio relevanta privind realitatea sau deductibilitatea cheltuielilor.

Organele de control au precizat ca numerotarea facturilor este consecutiva dar au omis sa constate ca facturile contin un cod distinct pentru fiecare beneficiar in parte.

Contestatara mentioneaza ca serviciile nefiind prestate pe teritoriul Romaniei nu exista obligatia inregistrarii contractelor la autoritatile fiscale, neindeplinirea eventualelor obligatii de inregistrare sau declarative neavand nicio relevanta in analiza privind prestarea efectiva a serviciilor

C. Pentru cheltuielile cu serviciile de reclama si publicitate prestate de SC O SRL, contestatara precizeaza ca este inexplicabila si in niciun caz imputabila stornarea de catre furnizor a facturii nr. /05.05.2009, care nu a fost comunicata societatii si pretul serviciilor nu a fost restituit, in conditiile in care niciuna dintre parti nu a emis vreo notificare de incetare a contractului, acesta derulandu-se pana la capat.

Pentru a proba prestarea efectiva a serviciilor mentioneaza ca ataseaza prezentei imagini din sezonul competitional 2009 al CSU, in care apar numele si sigla societatii.

In plus, in cazul serviciilor de publicitate nu este aplicabil art.21 alin.(4) lit.m), ci art.21 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, cheltuielile de reclama si publicitate fiind deductibile la calculul impozitului pe profit.

In concluzie, contestatara solicita sa se constate ca in mod neintemeiat s-a respins dreptul de deducere al cheltuielilor cu serviciile prestate de SC O SRL.

2. In ceea ce priveste TVA, contestatara a reluat motivatiile invocate la impozitul pe profit, considerand ca potrivit art.138 din Codul fiscal TVA in suma de 35.126 lei este deductibila, intrucat: exista dovezi ale prestarii efective a serviciilor; serviciile au fost aferente desfasurarii activitatii impozabile si au fost achitate; factura originala emisa de furnizor si prezentata contine toate datele obligatorii prevazute de art.155(5); factura de storno a fost emisa fara temei legal si nu a fost comunicata niciodata societatii.

In consecinta, pentru motivele de fapt si de drept invocate, contestatara considera concluziile raportului de inspectie fiscala nelegale si netemeinice si solicita desfiintarea in

parte a deciziei de impunere nr. F-GL /29.07.2011 pentru cheltuieli de deplasare, consultanta, promovare prestate.

II. Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GL /29.07.2011, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-GL /29.07.2011, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. a municipiului Galati a stabilit in sarcina obligatii fiscale suplimentare in suma totala de **Y lei**, din care societatea contesta urmatoarele:

- impozit pe profit	Y1 lei
- majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit	Y2 lei
- TVA	Y3 lei
- majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente TVA	Y4 lei

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarei si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale se retin urmatoarele:

SC X SRL este inmatriculata la Registrul Comertului sub nr. J40/ /2010 si are codul unic de inregistrare RO .

Obiectul de activitate principal, conform actului constitutiv, il reprezinta "Activitati de protectie si garda" - cod CAEN 8010.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-GL /29.07.2011 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. a municipiului Galati a efectuat inspectie fiscala partila la SC X SRL, pentru perioada 01.04.2005-30.06.2010 privind impozitul pe profit si pentru perioada 01.04.2005-31.08.2010 privind TVA.

In vederea finalizarii inspectiei fiscale s-a acordat delegare de competenta, conform adreselor nr. /16.03.2011 si nr. /31.03.2011 emise de Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala din cadrul ANAF, urmare informatiilor comunicate de Garda Financiara Galati.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-GL /29.07.2011, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GL /29.07.2011 s-au stabilit urmatoarele:

- impozit pe profit	Y1 lei;
- majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente	Y2 lei;
- TVA	Y3 lei;
- majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente	Y4 lei.

3.1. Referitor la impozitul pe profit in suma de Y1-1 lei si accesoriile aferente in suma de Y2-1 lei stabilite prin decizia de impunere nr. F-GL /29.07.2011

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei in ceea ce priveste impozitul pe profit in suma de Y1-1 lei si accesoriile aferente in suma de Y2-1 lei, in conditiile in care pentru aspectele constatate in urma inspectiei fiscale si care fac obiectul contestatiei a fost sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul Galati.

In fapt, organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP a municipiului Galati au verificat SC X SRL pentru perioada 01.04.2005-30.06.2010 privind impozitul pe profit, respectiv pentru perioada 01.04.2005-31.08.2010 privind TVA, constatările fiind consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-GL /29.07.2011 si in procesul-verbal nr. /29.07.2011, anexa la raportul de inspectie fiscala.

In baza raportului de inspectie fiscala nr. F-GL /29.07.2011 a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GL /29.07.2011, prin care au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in suma totala de Y lei.

Cu privire la impozitul pe profit in suma de Y1-1 lei si accesoriile aferente in suma de Y2-1 lei ce fac obiectul contestatiei, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca diferentele stabilite sunt aferente cheltuielilor de management in suma de T lei (echivalentul a euro) si a cheltuielilor cu diurna de deplasare in suma de Z lei.

Referitor la cheltuielile de management in suma de T lei efectuate in anul 2009, organele de inspectie fiscala au considerat ca realitatea prestarilor de servicii facturate de compania O Limited (fosta A Limited) din Cipru nu poate fi justificata, intrucat :

- conform prevederilor din contractele incheiate in anul 2008 si in anul 2010, locul prestarii serviciilor este pe teritoriul prestatorului, respectiv in Cipru, acestea nefiind inregistrate la organul fiscal teritorial;

- documentele prezentate in sustinerea deductibilitatii cheltuielilor de management nu dovedesc si realitatea prestarii serviciilor, avand caracter pur teoretic si general, fara a se preciza elementele concrete de dezvoltare, respectiv posibilitatea atragerii de noi clienti, cresterea portofoliului de servicii oferite, costuri materiale si investitionale pentru atingerea acestor obiective, costul uman pentru pregatirea profesionala;

- societatea nu a demonstrat necesitatea efectuării cheltuielilor cu managementul, acestea fiind inregistrate trimestrial, la momentul datorarii impozitului pe profit, iar facturile emise de prestator sunt in limba romana si sunt consecutive: /27.03.2009; /22.06.2009; /22.09.2009; /29.03.2010.

In punctul de vedere prezentat inspectiei fiscale se precizeaza ca prezenta prestatorului pe teritoriul Romaniei a fost de scurta durata (2-3 zile) limitandu-se la documentare si culegere date.

Organele de inspectie fiscala au mentionat ca nu s-a pus la dispozitia organului de control niciun document care sa ateste prezenta prestatorului in Romania si durata sederii pe teritoriul tarii.

Referitor la cheltuielile cu diurna de deplasare in suma de Z lei efectuate in anul 2008 si 2009 pentru salariatii unitatii, inregistrate in contul 6251 "Cheltuieli deplasare Galati", organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt justificate, intrucat: ordinele de deplasare nu sunt numerotate, nu poarta stampila unitatii unde a avut loc delegarea, nu se mentioneaza ziua si ora plecarii/sosirii, iar deplasările au fost efectuate in alte localitati si nu la Galati, asa cum au fost inregistrate in fisa analitica a contului 625.

Totodata, din analiza celorlalte documente nu s-au constatat si alte cheltuieli ocazionate de deplasari (cazare, transport), desi ordinele de deplasare au fost intocmite pentru un numar de 150 de agenti de paza, iar localitatile mentionate in aceste ordine sunt situate la distante de peste 50 km de locul de munca.

Astfel, prin neprezentarea documentelor justificative intocmite conform prevederilor legale, organele de inspectie fiscala nu au putut stabili daca aceste sume au fost acordate salariatilor, respectiv agentilor de paza.

Avand in vedere aspectele constatate privind cheltuielile de consultanta in management si a celor cu diurna de deplasare, organele de inspectie fiscala au stabilit un prejudiciu produs bugetului de stat reprezentand impozit pe profit in suma de Y1-1 lei, asupra caruia au fost calculate majorari/dobanzi de intarziere in suma de Y2-11 lei (lei aferenta impozitului pe profit de lei si lei aferenta impozitului pe profit de lei, asa cum a fost contestat de societate) si penalitati de intarziere in suma de Y2-12 lei, pana la data de 25.07.2011.

Cu **adresa nr. /19.08.2011**, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. a judetului Galati a sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul Galati, cu privire la aspectele constatate, conform prevederilor art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

In drept, conform art. 214 "Suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa", alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"(1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci cand:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indiciilor savarsirii unei infractiuni a carei constatare ar avea o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa;

b) solutionarea cauzei depinde, in tot sau in parte, de existenta sau inexistenta unui drept care face obiectul unei alte judecati".

Din sesizarea penala nr. /19.08.2011 rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit diferente suplimentare de impozit pe profit si accesorii aferente la SC X SRL, urmare nejustificarii prestarii serviciilor de consultanta in management de catre prestatorul din Cipru si a celor cu diurna de deplasare, ce nu au fost dovedite cu documente corespunzatoare prin care sa se confirme si sa se justifice prestarea efectiva a serviciilor pentru care s-au inregistrat cheltuielile.

Ca urmare, organele administrative nu se pot pronunta pe fondul cauzei inainte de a se finaliza solutionarea laturii penale. Prioritatea de solutionare in speta o au organele de cercetare penala care se vor pronunta asupra caracterului infractional al constatarilor efectuate, cu privire la realitatea serviciilor prestate de firma O Limited pentru societatea contestatoare si a celor cu diurna de deplasare pentru salariatii societatii, sesizarea organelor de inspectie fiscala vizand infractiunea reglementata de art. 9 lit. c) din Legea pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale nr. 241/2005 care prevede urmatoarele:

"Art. 9. - (1) Constituie infractiuni de evaziune fiscala si se pedepsesc cu inchisoare de la 2 ani la 8 ani si interzicerea unor drepturi urmatoarele fapte savarsite in scopul sustragerii de la indeplinirea obligatiilor fiscale:

(...);

c) **evidentierea, in actele contabile sau in alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la baza operatiuni reale ori evidentierea altor operatiuni fictive".**

Se retine ca intre stabilirea obligatiilor fiscale constatate prin procesul-verbal transmis Parchetului de pe langa Tribunalul Galati cu adresa nr. /19.08.2011, care a preluat constatarile din cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. F-GL /29.07.2011, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-GL /29.07.2011, contestata si stabilirea caracterului infractional al faptelor constatate exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei pe cale administrativa.

Aceasta interdependenta consta in faptul ca, in cauza, se ridica problema realitatii serviciilor prestate pentru societatea contestatoare de catre furnizorul extern si a justificarii diurnelor de deplasare, pentru care societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli deductibile fiscal, ceea ce a condus la diminuarea obligatiilor sale fata de bugetul statului.

Ca urmare, *in conditiile in care speta priveste deductibilitatea fiscala a cheltuielilor, care, in mod esential, trebuie sa aiba la baza tranzactii reale, organele administrative de solutionare a contestatiei nu se pot pronunta pe fondul cauzei inainte de a se finaliza solutionarea laturii penale, prioritatea de solutionare avand-o organele penale care se vor pronunta asupra caracterului infractional al faptelor, potrivit principiului de drept "penalul tine in loc civilul", consacrat prin art. 19 alin. (2) din Codul de procedura penala si aplicabil si in procedura fiscala, in baza prevederilor coroborate ale art. 2 alin. (3) si art. 214 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu cele ale art. 244 alin. (1) pct. 2 din Codul de procedura civila.*

Potrivit art.108 din Codul de procedura fiscala, republicata:

"(1) Organele fiscale vor sesiza organele de urmarire penala în legatura cu constatările efectuate cu ocazia inspectiei fiscale si care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infractiuni, în conditiile prevazute de legea penala.

(2) În situatiile prevazute la alin. (1) organele de inspectie au obligatia de a întocmi proces-verbal semnat de organul de inspectie si de catre contribuabilul supus inspectiei, cu sau fara explicatii ori obiectiuni din partea contribuabilului. În cazul în care cel supus controlului refuza sa semneze procesul-verbal, organul de inspectie fiscala va consemna despre aceasta în procesul-verbal. În toate cazurile procesul-verbal va fi comunicat contribuabilului."

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca, pana la pronuntarea unei solutii pe latura penala, organele de solutionare a contestatiilor pe cale administrativa nu se pot investi cu solutionarea pe fond a cauzei, motiv pentru care va suspenda solutionarea pentru impozitul pe profit in suma de Y1-1 lei, procedura administrativa urmand a fi reluata in conformitate cu dispozitiile art.214 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care stipuleaza:

"Procedura administrativa este reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea sau, dupa caz, la expirarea termenului stabilit de organul de solutionare competent potrivit alin. (2), indiferent daca motivul care a determinat suspendarea a incetat sau nu".

Referitor la reluarea procedurii administrative, pct.10.1 - 10.3 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 stabilesc următoarele:

"10.1. Dacă prin decizie se suspenda soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, *organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea.* Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, aceasta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct.2.2-2.4 din prezentele instrucțiuni." "

10.2. În situația în care solicitarea de reluare a procedurii aparține contestatorului, organele de soluționare vor cere organului fiscal abilitat, printr-o adresă, comunicarea faptului că motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a rămas definitiv/definitiv și irevocabil.

10.3. La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale."

Datorită faptului că stabilirea majorărilor/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul și întrucât în ceea ce privește debitul în suma de Y1-1 lei reprezentând impozit pe profit a fost suspendată soluționarea contestației, aceasta se va suspenda și pentru majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de Y2-1 lei, din care majorări/dobânzi de întârziere în suma de Y2-11 lei și penalități de întârziere în suma de Y2-12 lei, în baza principiului de drept "accessorium sequitur principalem", conform căruia accesoriul urmează soarta principalului.

3.2. Referitor la impozitul pe profit în suma de Y2-1 lei și la accesoriile aferente în suma de Y2-2 lei

3.2.1. Cu privire la impozitul pe profit în suma de Y2-1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată, în condițiile în care potrivit legii nu se admit la deducere cheltuielile pentru care nu se face dovada prestării serviciilor, iar în susținerea contestației nu depune niciun document care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la suma contestată

In fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr. F-GL /29.07.2011 ce a stat la baza deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală au efectuat verificarea impozitului pe profit pentru perioada 01.04.2005-30.06.2010 stabilind o diferență de impozit pe profit de plată în suma de lei, din care la prezentul punct se va analiza impozit pe profit în suma de Y2-1 lei.

Stabilirea diferentei de impozit pe profit a avut la baza neadmiterea la deducere a cheltuielilor în suma de lei reprezentând servicii de reclama și publicitate aferente facturii nr. /05.05.2009 emisă de SC O SRL, în temeiul art.21 alin.(4) din Codul fiscal, întrucât nu s-a făcut dovada efectuării operațiunii.

In drept, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor și stabilirea bazei impozabile a impozitului pe profit, potrivit Legii nr.571/2004 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004:

Codul fiscal:

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

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

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

(...) d) cheltuielile de reclama 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 reclama 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 vânzării; (...).

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...) f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; (...)."

Norme metodologice:

"**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.**"

"**44.** Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, **pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit**, conform reglementărilor contabile în vigoare."

"**48.** Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, **consultanta**, asistenta sau **alte prestări de servicii** trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții :

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

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfășurate."

Potrivit Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"**Art. 6.** - (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz."

Potrivit OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare:

"**218.** - () Cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumuri de stocuri, lucrări executate și **servicii prestate de care beneficiază entitatea; (...).**"

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate rezultă ca sunt deductibile cheltuielile efectuate de un contribuabil, numai în măsura în care ele sunt efectuate în scopul obținerii de venituri, nu se încadrează în categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege și se justifică realitatea și necesitatea prestațiilor.

Totodată nu sunt acceptate la deducere cheltuielile înregistrate de un contribuabil fără a avea la baza documente justificative care să stea la baza înregistrărilor care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat și a celor care le-au înregistrat în contabilitate și care să facă dovada prestării serviciilor.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației și din constatările organelor de inspecție fiscală rezultă următoarele:

- Conform pct.2.1 - Obiectul contractului - din contractul de consultanță nr. /01.04.2009 încheiat între SC O SRL - consultant și SC X SRL - beneficiar: "*Consultantul (...) va asigura beneficiarului activități de consultanță de afaceri în vederea derulării unor operațiuni de promovare a imaginii SC X SRL folosind imaginea echipei de volei feminin C.S.U. , precum și asistența de specialitate în vederea negocierii și încheierii unor contracte în acest sens*";

* la pct 3.1. - Durata contractului: "*Prezentul contract se încheie pe o perioadă de 9 luni începând de la data de 01.04.2009 și până la data de 31.12.2009 cu posibilitatea de prelungire pentru o aceeași perioadă de timp și cu acordul ambelor părți.*"

* la pct. 4.1 - Pretul contractului: "*Pretul serviciilor ce fac obiectul prezentului contract este de RON (TVA inclus) și se va achita în maximum 45 de zile de la semnare, astfel: RON - avans și RON - prestări servicii*";

* la pct. 6.1 - Clauza penală: "*În cazul în care una dintre părți nu își îndeplinește obligațiile contractuale sau și le îndeplinește în mod necorespunzător, se obligă să plătească celeilalte părți daune-interese.*"

- Conform pct. 2.1 - Obiectul contractului și obligațiile părților - din contractul de reclamă/publicitate nr. /03.04.2009 încheiat între SC O SRL și CSU , acesta: "*prin*

experienta, pregatirea si imaginea echipei de volei feminin a sa, va asigura activitati specifice de reclama/publicitate precum si operatiuni de promovare a imaginii SC X SRL folosind in acest sens consultanta si materialele de promovare furnizate de catre SC O SRL”;

** la pct.2.3 din contract: “SC O SRL se obliga sa puna la dispozitia C.S.U. toate materialele de reclama/publicitate (aferente SC X SRL) cerute de aceasta, la momentul si locul indicat, astfel incat acestea sa fie promovate in totalitate si pe toata perioada competitivilor.”*

** la pct.3.1. din contract: “Prezentul contract se incheie pe perioada sfarsitului de sezon competitiona 2008-2009 si pe parcursul sezonul competitiona 2009-2010 cu posibilitatea de prelungire pe o perioada de timp echivalenta cu un sezon competitiona intreg si cu acordul ambelor parti.”*

Intrucat urmare neconcordantelor din Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei aferente sem.I 2009 depuse de cele doua societati s-a constatat ca SC O SRL nu a declarat tranzactia in declaratia 394 aferenta sem.I 2009, organele de inspectie fiscala au procedat la efectuarea unei verificari incrucisate la aceasta societate, al carei rezultat a fost consemnat in procesul verbal nr. /25.07.2011, anexat dosarului cauzei.

La verificarea efectuata s-au constatat urmatoarele:

- conform contractului de consultanta nr. /01.04.2009 incheiat intre SC O SRL, in calitate de consultant si SC X SRL, in calitate de beneficiar, potrivit caruia consultantul va asigura beneficiarului activitati de consultanta de afaceri in vederea derularii unor operatiuni de promovare a imaginii firmei folosind imaginea echipei de volei feminin CSU si de asistenta de specialitate in vederea negocierii si incheierii unor contracte in acest sens;

- conform contractului de reclama/publicitate nr. /03.04.2009 incheiat intre SC O SRL si CSU , acesta asigura activitati specifice de reclama/publicitate si de promovare a imaginii SC X SRL, care va folosi consultanta si materiale de promovare furnizate de SC O SRL;

- in luna iunie 2009, SC O SRL a emis catre SC X SRL factura storno nr. /29.06.2009, prin care s-a stornat factura nr. /05.05.2009 pentru intreaga valoare de lei, urmare neefectuarii operatiunii, potrivit declaratiei administratorului societatii, operatiunea regasindu-se in jurnalul de vanzari al lunii iunie 2009.

Cu privire la concluziile inspectiei fiscale, contestatara si-a exprimat punctul de vedere prin adresa inregistrata la DGFP a judetului Galati sub nr. /28.07.2011, prin care precizeaza:

“Conform fisei de cont furnizor 401.583 “O”, la data de 25.07.2011 (...), rezulta ca societatea X nu a inregistrat factura storno, intrucat nu a intrat in posesia facturii respective pana la momentul controlului, fapt ce denota ca X nu poate fi afectata de eroarea partenerului de afaceri de a nu fi transmis aceasta factura, atat timp cat plata nu a fost restituita, iar serviciile au fost efectiv prestate conform dovezilor prezentate (...).

Conform contractului incheiat intre parti, SC O SRL se obliga sa efectueze servicii de promovare, reclama si publicitate firmei S.C. X prin purtarea de tricouri inscriptionate si banare publicitare in cadrul meciurilor disputate de echipa de volei CSU , (...), obiectiv realizat in totalitate, mai ales ca pe perioada desfasurarii meciurilor de volei paza a fost realizata de SC X SRL.

Daca exista indicii ca furnizorul ar fi emis o factura storno, organul de control care a efectuat verificarea incrucisata la SC O SRL trebuia sa solicite agentului economic dovada transmiterii acestei facturi catre SC X, respectiv confirmarea de primire; deasemenea trebuia

sa solicite confirmarea soldului "Client creditor X" la 31.12.2009, respectiv 31.12.2010, intrucat pana la aceasta data SC O SRL nu a solicitat firmei noastre aceste confirmari si nici nu a efectuat plati privind restituirile sumei de lei facturata si achitata conform contractului."

Avand in vedere aspectele consemnate de organele de inspectie fiscala, precum si inscrisurile existente in doazrul cauzei nu pot fi retinute argumentele prezentate in sustinerea contestatiei din urmatoarele considerente:

In baza contractului de consultanta nr. /01.04.2009 incheiat intre SC O SRL si SC X SRL si contractului de reclama/publicitate nr. /03.04.2009 incheiat intre SC O SRL si CSU , in luna mai 2009 SC X SRL a inregistrat pe cheltuieli contravaloarea facturii nr. /05.05.2009 emisa de SC O SRL in valoare totala de lei, din care suma de lei (fara TVA) reprezinta contravaloare "prestari servicii conform contract."

La data de 29.06.2009, SC O SRL a emis catre SC X SRL factura nr. prin care a stornat factura nr. /05.05.2009 pentru intreaga valoare de lei.

Potrivit declaratiei administratorului SC O SRL , anexata dosarului cauzei: "*declar pe propria raspundere ca, contractul de consultanta nr. /01.04.2009 incheiat intre SC O SRL si SC X SRL nu s-a mai realizat fapt pentru care in luna iunie 2009 operatiunea a fost stornata prin emiterea facturii in rosu nr. /29.06.2009.*"

Asa cum s-a retinut anterior, in conformitate cu prevederile art.21 alin.1) din Codul fiscal: "(...) *sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile*", iar conform prevederilor pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal: "Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii: (...) *serviciile trebuie sa fie efectiv prestate*", iar prestarea efectiva sa fie justificata.

Prin urmare, in ceea ce priveste cheltuielile cu prestarile de servicii:

- pe de-o parte, serviciile trebuie sa aiba la baza contracte in care sa fie precizate serviciile prestate, termenele de executie, tarifele percepute, valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor sa se faca pe intreaga durata a desfasurarii sau a realizarii obiectului contractului;

- pe de alta parte, serviciile trebuie sa fie efectiv prestate si sa fie justificate cu documente, prestarea efectiva sa fie justificata prin situatii/devize de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau *orice alte materiale corespunzatoare* si sa fie justificata necesitatea efectuarii cheltuielilor pentru specificul activitatilor desfasurate.

Pe cale de consecinta, nu poate fi acceptata deducerea cheltuielilor care nu au la baza documente prin care sa se faca dovada efectuarii prestarilor si necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii.

Totodata potrivit *art. 11* din Codul fiscal: "(1) *La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o*

tranzactie care nu are un scop economic sau pot reinceadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei."

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. **In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reinceadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.** In acest fel, simpla achizitie a unor bunuri de catre contribuabil, de natura sa creeze obligatii juridice in sarcina sa fata de furnizorul bunurilor, nu constituie si o prezumtie a utilizarii acestora intr-un scop economic in intelesul legii fiscale.

In speta, referitor la suma facturata de SC O SRL la 05.05.2009 prin factura nr. , avand o baza impozabila in suma de lei si inregistrata de societatea beneficiara in evidenta contabila se retine ca operatiunea a fost anulata la data de 29.06.2009, prin emiterea facturii pentru aceeasi valoare, *urmare neefectuării operatiunii, asa cum reiese si din declaratia administratorului societatii furnizoare, data in in timpul inspectiei fiscale, respectiv in data de 25.07.2011.*

Din precizarile organelor de inspectie fiscala rezulta ca stornarea a fost inregistrata in jurnalul de vanzari si in decontul de TVA aferent lunii iunie 2009 al SC O SRL.

Prin urmare, aceste cheltuieli nu pot fi considerate deductibile, numai pe motivul ca sunt aferente contractului de consultanta incheiat, cata vreme societatea contestatoare nu a facut dovada prestarii serviciilor, asa cum prevad dispozitiile legale mai sus invocate, respectiv promovarea sa prin folosirea imaginii echipei de volei feminin CSU si asistenta de specialitate in vederea negocierii si incheierii unor contracte in acest sens si nu a reflectat operatiunea de stornare in evidenta contabila, prin corectarea respectivei cheltuieli.

Or, simpla invocare ca argument in sustinerea contestatiei a netransmiterii facturii de storno de catre furnizor nu poate fi retinuta, in conditiile in care potrivit pct. 3.1. din contractul de consultanta, perioada derularii contractului a fost cuprinsa intre 01.04.2009-31.12.2009, perioada in care societatea avea obligatia sa depuna toate diligentele in vederea inregistrarii corecte a tuturor obligatiilor rezultate din derularea contractului.

Netransmiterea facturii si faptul ca nu a fost notificata de furnizor cu privire la stornarea facturii nu poate constitui motivatie pentru a justifica inregistrarea cheltuielii in suma de lei, cu atat mai mult cu cat litigiile intre parti nu sunt reglementate legea fiscala si cu atat mai mult cu cat prestatorul (SC O SRL) precizeaza expres ca nu a prestat serviciul.

In speta sunt incidente prevederile art.56, art.64, art.65, art.94 si art.105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, care precizeaza:

Codul de procedura fiscala:

"Art. 56 - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrișuri."

“Art.64 - Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

“Art.65 - Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”

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

(2) *Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:*

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea îndeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)**”.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

b) *verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului;*

(...);

e) *stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul începerii inspectiei fiscale.”*

*“Art.105 - (1) **Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.***”

Norme metodologice:

*“102.1. **La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.***”

Prin urmare, inspectia fiscala are obligatia verificarii realitatii declaratiilor fiscale ale contribuabililor, a documentelor inscrise in evidenta primara si care au stat la baza intocmirii declaratiilor fiscale, a examinarii tuturor documentelor justificative si a evidentelor financiar-contabile si fiscale si a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, care constituie probe in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere, precum si **stabilirea corecta a bazei de impunere pentru impozitul pe profit**, respectiv **ajustarea bazei de impunere, atat in ceea ce priveste stabilirea veniturilor, cat si a cheltuielilor**, prin verificarea tuturor evidentelor societatii, inclusiv prin solicitarea de explicatii scrise referitoare la deficientele constatate, iar contribuabilii au sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal

Se constata ca organele de inspectie fiscala s-au conformat acestor prevederi legale si au procedat corect prin neacceptarea deducerii cheltuielilor efectuate pentru care societatea nu a putut justifica necesitatea efectuării acestora si realitatea prestarilor sau a modului in care cheltueile inregistrate sunt aferente veniturilor, intrucat societatea nu a demonstrat nici cu ocazia efectuării controlului, nici cu ocazia depunerii contestatiei, faptul ca respectivele

cheltuieli au fost efectuate in interesul direct al activitatii si ca sunt aferente realizarii veniturilor si nici nu a prezentat vreun document/situatie care sa probeze afirmatiile facute cu privire la sumele stabilite suplimentar de plata si contestate, asa cum sustine in contestatia formulata.

Se retine ca, prin contestatia formulata, societatea nu aduce niciun argument si nu depune niciun document suplimentar fata de constatările organelor de inspectie fiscala referitoare la sumele contestate, desi potrivit art.206 si art.213 din O.G. nr. 92/2003 privind din Codul de procedura fiscala, republicata:

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

(...)

c) *motivele de fapt si de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiaza;*

(...)."

"Art.213(4) - *Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."*

Astfel, desi sustine ca "In vederea probarii prestarii efective a serviciilor" ataseaza "imagini din sezonul competitional 2009 al C.S.U. , in care apar numele si sigla Societatii", aceste "probe" nu se regasesc in dosarul contestatiei.

In concluzie, in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibilitatea cheltuielilor cu serviciile prestate in suma de lei, respectiv diferenta de impozit pe profit in suma de Y2-1 lei, contestatia urmand a se respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.2.2. Cu privire la majorarile/dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit in suma totala de Y2-2 lei

In ceea ce priveste accesoriile in suma de Y2-2 lei, *cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza aceste accesorii, in conditiile in care in sarcina acesteia a fost stabilita o diferenta de impozit pe profit pentru care s-a dispus respingerea contestatiei.*

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-GL /29.07.2011 i s-au comunicat societatii accesorii aferente diferentei de impozit pe profit in suma totala de lei, calculate pentru perioada 16.04.2009-25.07.2011, din care accesoriile contestate analizate prin acest capat de cerere, in suma de Y2-2 lei, reprezentand majorari/dobanzi de intarziere in suma de Y2-11 lei si penalitati de intarziere in suma de Y2-12 lei aferente impozitului pe profit de plata in suma de Y1-1 lei, sunt stabilite pentru perioada 16.04.2009-26.04.2010.

Prin contestatia formulata, societatea nu aduce nici un argument privind accesoriile calculate si nu depune nici un document din care sa rezulte modul de calcul al accesoriiilor contestate.

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

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

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

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

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul majorarii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Potrivit art.119, art.120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, modificata prin OUG nr.39/2010:

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

"**Art. 120** - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

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

(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de întârziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza în urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de întârziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa împlinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de întârziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor."

Incepand cu data de 1 octombrie 2010, nivelul dobanzii de intarziere a fost modificat prin OUG nr.88/2010, astfel:

"**Art.120** - (7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

In speta, referitor la suma de Y2-2 lei reprezentand accesorii aferente impozitului pe profit de plata in suma de Y2-1 lei, individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GL /29.07.2011, se retine ca stabilirea in sarcina contestatoarei de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura impozitului pe profit in suma totala de Y2-1 lei, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor contestate, urmeaza a se respinge contestatia si pentru accesorii in suma de Y2-2 lei (majorari/dobanzi de intarziere in suma de Y2-21 lei si penalitati de intarziere in suma de Y2-22 lei), conform principiului de drept "*accessorium sequitur principalem*".

3.3. Referitor la TVA in suma de Y3 lei si la accesoriile aferente in suma de Y4 lei

3.2.1. Cu privire la TVA deductibila in suma de Y3 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor serviciilor facturate de SC O SRL, in conditiile in care societatea nu probeaza cu documente realitatea serviciilor prestate, iar in sustinerea contestatiei nu aduce niciun argument si nu depune niciun document care sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la sumele contestate si nici nu a inregistrat in contabilitate factura de stornare emisa de furnizor

In fapt, asa cum s-a retinut la pct. 3.1.1. din prezenta decizie, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-GL /29.07.2011, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidenta contabila contravaloarea facturii fiscale nr. /05.05.2009 in valoare totala de lei, din care TVA este in suma de Y3 lei, suma dedusa de contestatara si inregistrata in jurnalul de TVA.

Intrucat furnizorul (SC O SRL) a stornat factura emisa initial, cu aceeasi valoare, prin emiterea facturii de storno nr. /29.06.2009, iar urmare neconcordanțelor constatate in declaratia 394 aferenta semestrului I 2009 depusa de cele doua societati s-a procedat la verificarea incrucisata, constatandu-se neinregistrarea in evidenta fiscala a SC X SRL a facturii cu semnul minus, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adaugata cu suma de Y3 lei, in conformitate cu art.138 alin.1 lit.a din Codul fiscal.

Totodata, inspectia fiscala a precizat ca societatea nu a facut dovada prestarii serviciilor, respectiv promovarea imaginii sale de catre CSU intr-un sezon competitional.

In drept, potrivit art.129 si art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 129. - (1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 128.”

“Art. 138. - **Baza de impozitare se reduce în urmatoarele situatii:**

a) daca a fost emisa o factura si, ulterior, operatiunea este anulata total sau partial, inainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau partiale privind cantitatea, calitatea ori preturile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în conditiile anularii totale ori partiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauza, declarata printr-o hotarâre judecatoreasca definitiva si irevocabila, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care exista un acord scris între parti; (...).”

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele si celelalte reduceri de pret prevazute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate dupa livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisa începând cu data pronuntarii hotarârii judecatoresti de închidere a procedurii prevazute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolventei, hotarâre ramasa definitiva si irevocabila;

e) în cazul în care cumparatorii returneaza ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circula prin facturare.”

Normele metodologice:

“20. (1) În situatiile prevazute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri si/sau prestatorii de servicii își ajusteaza baza impozabila a taxei dupa efectuarea livrării/prestării, sau dupa facturarea livrării/prestării chiar daca livrarea/prestarea nu au fost efectuate dar evenimentele prevazute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării si înregistrării taxei în evidentele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie sa emita facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, dupa caz, fara semnul minus, daca baza de impozitare se majoreaza, care vor fi transmise si beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplica si pentru livrari intracomunitare.

(2) **Beneficiarii au obligatia sa ajusteze dreptul de deducere exercitat initial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) si art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operatiunile prevazute la art. 138 lit. a)-c) si e) din Codul fiscal. (...).** “

Totodata, in ceea ce priveste corectarea informatiilor inscrise in facturi, conform art.159 din Codul fiscal:

“Art.159 - (2) În situatiile prevazute la art. 138 furnizorii de bunuri si/sau prestatorii de servicii trebuie sa emita facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, dupa caz, fara semnul minus, daca baza de impozitare se majoreaza, care vor fi transmise si beneficiarului, cu exceptia situatiei prevazute la art. 138 lit. d).”

*Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale sus-citate, se retine ca, din punct de vedere al TVA, în cazul în care a fost emisă o factura și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor, **baza de impozitare a TVA se reduce corespunzător, furnizorii având obligația să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, iar beneficiarii să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial**, potrivit prevederilor din Codul fiscal.*

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

Codul fiscal:

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

(...)

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

a) operațiuni taxabile; [...]."

(4) În condițiile stabilite prin norme, se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art.153."

(3) Dacă nu contravine prevederilor alin. (2), persoana impozabilă are dreptul de deducere a taxei și pentru cazurile prevăzute la art. 128 alin. (8) și la art. 129 alin. (5).

Normele metodologice:

"45. (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) 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 sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate. (...)."

Codul fiscal:

"Art. 146. Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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) [...]."

*Conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite, **cumulativ, următoarele condiții**: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și sunt efectuate în beneficiul persoanei impozabile, iar operațiunile au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile și serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să demonstreze că achizițiile de bunuri și servicii facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.*

Pe cale de consecinta nu se acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor servicii care nu sunt efectuate in scopul utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabil si pentru operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile sau din documente ce nu sunt emise pe numele persoanei impozabile.

De asemenea, din coroborarea textelor de lege mentionate anterior, se retine ca este admisa la deducere taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care se demonstreaza realitatea si utilitatea achizitiilor efectuate, respectiv daca acestea au fost achizitionate in vederea realizarii de operatiuni taxabile, operatiuni care trebuie sa aiba legatura cu activitatea economica desfasurata de societate.

Totodata potrivit **art. 11 - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic** sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei."

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. **In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.** In acest fel, simpla achizitie a unor bunuri de catre contribuabil, de natura sa creeze obligatii juridice in sarcina sa fata de furnizorul bunurilor, nu constituie si o prezumtie a utilizarii acestora intr-un scop economic in intelesul legii fiscale.

In speta, asa cum s-a analizat la pct. 3.1.1. din prezenta decizie, in baza contractului de consultanta incheiat cu SC O SRL la data de 01.04.2009, SC X SRL a inregistrat in evidenta contabila contravaloarea facturii nr. /05.05.2009 emisa de furnizor, din care TVA dedusa este in suma de Y3 lei.

Totodata, la data de 29.06.2009 furnizorul a emis factura nr. cu semnul minus cu aceeasi valoare, respectiv cu TVA in suma de (-) Y3 lei, stornare neinregistrata si in contabilitatea societatii beneficiare.

Prin contestatia formulata, SC X SRL prezinta aceleasi motivatii ca si cele de la impozitul pe profit, invocand faptul ca nu a intrat in posesia facturii de storno, care a fost emisa fara temei legal in lipsa notificarii din partea furnizorului si a derularii integrale a contractului de servicii, iar in aceste conditii nu i se poate imputa stornarea.

Asa cum s-a retinut anterior, potrivit art.138 lit.b) din Codul fiscal, baza de impozitare se reduce în cazul anularii totale sau pariale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauza.

Totodata, se retine si ca simpla contractare si facturare a unor servicii **nu este suficienta** pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, *asa cum pretinde in esenta societatea contestatoare*, de vreme ce nu face dovada prestarii serviciilor si nici inregistrarea in contabilitate a facturii de stornare emisa de SC O SRL.

Prin urmare, simpla prezentare a unui contract privind prestarea unor servicii nu poate justifica deducerea TVA din factura emisa de SC O SRL, cata vreme societatea nu a justificat realitatea achizitiilor efectuate si nici nu a demonstrat modul in care au fost folosite achizitiile pentru realizarea operatiunilor taxabile, desi sustine ca ataseaza probe in sustinerea contestatiei si in conditiile in care furnizorul a stornat factura emisa initial mentionand ca obiectul contractul de consultanta nu s-a mai realizat.

In consecinta, avand in vedere consideratiile de la capitolul "Impozit pe profit" rezulta ca in mod eronat societatea a inregistrat TVA deductibila in suma de Y3 lei, astfel incat pe cale de consecinta urmeaza a se respinge contestatia si pentru acest capat de cerere.

3.4. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de Y4 lei

In ceea ce priveste accesoriile in suma de Y4 lei, *cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza aceste accesorii, in conditiile in care in sarcina acesteia a fost stabilita o diferenta de TVA si de impozit pe profit pentru care s-a dispus respingerea contestatiei.*

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-GL /29.07.2011 i s-au comunicat societatii accesorii aferente diferentelor de TVA in suma totala de lei, din care accesoriile in suma de Y4 lei, calculate pentru perioada 26.07.2009-25.07.2011, se vor analiza prin acest capat de cerere.

Prin contestatia formulata, societatea nu aduce nici un argument privind accesoriile calculate si nu depune nici un document din care sa rezulte modul de calcul al accesoriilor contestate.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriiilor, potrivit art.119 si art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul majorarii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Potrivit art.119, art.120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, modificata prin OUG nr.39/2010:

“**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere. (...)”

“**Art. 120** - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

“**Art. 120¹** - (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de întârziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza în urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de întârziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa împlinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de întârziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor.“

Incepand cu data de 1 octombrie 2010, nivelul dobanzii de intarziere a fost modificat prin OUG nr.88/2010, astfel:

"**Art.120** - (7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobânzi de intarziere si penalitati de întârziere conform principiului de drept "*accessorium sequitur principalem.*" In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala, majorarile/dobânzile de intarziere si penalitatile de întârziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

In speta, referitor la suma de Y4 lei reprezentand accesorii aferente TVA in suma de Y3 lei individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GL /29.07.2011, se retine ca stabilirea in sarcina contestatoarei de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura TVA in suma de Y3 lei, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de

calcul al accesoriilor contestate, urmeaza a se respinge contestatia si pentru accesoriile in suma de Y4 lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. F-GL /29.07.2011.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.11, art.19, art.21, art.129, art.138, art. 145, art.146, art.159 din Legea nr.571/2003 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 20, 22, 44, 45, 48 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare art.9 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 218 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art.56, art.64, art.65, art.94, art.105, art.108, art.119, art.120, art.120¹, art.206, art.213, art.214 si art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 10.1 - 10.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011:

DECIDE

1. Suspenda solutionarea contestatiei formulata de SC X SRL pentru impozitul pe profit in suma de Y1-1 lei si accesoriile aferente in suma de Y1-2 lei, respectiv majorari/dobanzi de intarziere in suma de Y1-21 lei si penalitati de intarziere in suma de Y1-22 lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. F-GL /29.07.2011 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. a municipiului Galati, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute in prezenta decizie.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL pentru impozitul pe profit in suma de Y2-1 lei si accesoriile aferente in suma totala de Y2-2 lei si pentru TVA in suma de Y3 lei si accesoriile aferente in suma de Y4 lei stabilite prin Decizia de impunere nr. F-GL /29.07.2011 emisa de de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. a municipiului Galati.

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

