

## DECIZIA nr.204

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice –Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P., cu privire la contestatia formulata de Societatea X, prin Cabinet de Avocat .

Prin adresa, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, a delegat catre structura de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice, competenta de solutionare a contestatiei formulata de Societatea X, in conformitate cu prevederile art.4 alin.(2) din O.P.A.N.A.F. Nr.3740/2015 privind conditiile de delegare a competentei de solutionare a contestatiilor altui organ de solutionare.

Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. si priveste obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea actelor administrativ fiscale contestate prin remiterea acestora contribuabilului conform adresei existenta in copie la dosarul cauzei si inregistrarea contestatiei la A.J.F.P. , conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare precum si prevederile Ordinului A.N.A.F. nr.3740/2015 privind conditiile de delegare a competentei de solutionare a contestatiilor altui organ de solutionare, D.G.R.F.P. este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I. Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA .

Societatea contestatoare considera actul administrativ fiscal contestat ca fiind nelegal din urmatoarele motive:

a) Cu privire la constatările organelor de inspectie fiscale potrivit carora Societatea X a avut relatii comerciale cu societatile S, A si C care au avut un compartament fraudulos , societatea contestatoare sustine ca motivele prezentate de organele de inspectie fiscala reprezinta orice altceva decat motive temeinice care sa conduca la concluzia privitoare la

incalcarea legii de catre aceasta. Sustine ca ar fi absurd ca toate societatile comerciale din Romania sa devina verificatori ai comportamentului fiscal al celorlalte societati cu care au relatii comerciale si invoca in sustinere decizia C.J.U.E unde se arata ca , Curtea a statuat ca administratia nu poate impune persoanei impozabile sa intreprinda verificari complexe si aprofundate referitoare la un furnizor.

Pretinsele afirmatii ale organelor de inspectie fiscala, nesustinite de vreo proba( inscrisuri , expertize, declaratii) conform carora aceste societati nu ar dispune de logistica necesara desfasurarii unor astfel de activitati sunt ciudate, avand in vedere ca vanzarea de echipamente de telecomunicatii nu presupune vreo pregatire deosebita si nicio logistica elaborata; legiutorul nu a impus astfel de cerinta, organul fiscal trebuind sa faca un efort de intelegere a realitatilor unei pietee de o mare dinamicitate , adaptata provocarilor capitalismului si economiei de piata.

Cu privire la constatarea organelor de inspectie fiscala potrivit careia X ar fi acordat partenerilor comerciali cartelele cu reducere de 100% , aceasta sustine ca o atare practica este deja comuna. Relatiile de acest tip, dintre furnizorul de servicii de telecomunicatii -in acest caz Y si X functioneaza dupa urmatorul mecanism:

Y ofera pentru fiecare cartela prepaid sau postpaid activata , un bonus si un comision catre dealer avand ca scop facilitarea atragerii potentialilor clienti, fie prin discounturi acordate la costurile serviciului fie prin facilitarea achizitionarii unui aparat(telefon, tableta). Aceste bonusuri pot ajunge pana la valori semnificative de ordinul sutelor de euro iar in baza acestora X poate oferi acele aparate sau cartele cu valoare promotionala; mai mult decat atat in mod uzual se practica o strategie prin care atunci cand un client activeaza o cartela aferenta unui serviciu , aceasta primeste un discount de 100% la a doua cartela cu titlu de bonus.

Societatea contestatoare sustine ca chiar daca au fost oferite o cantitate mai mare de cartele si aparate de telefonie partenerilor comerciali cu reducere de 100% acestea nu reprezinta operatiuni fictive , fara scop economic, ele fiind inscrise intr-o practica comerciala normala. Arata ca cifra de afaceri a societatii a crescut in mod constant de la an la an , ceea ce in mod evident nu poate conduce la concluzia desfasurarii unor operatiuni economice fictive iar societatea a fost recompensata in ani succesivi de catre Y pentru rezultatele obtinute in calitate de dealer de servicii de telefonie mobila.

b)Cu privire la constatarea organelor de inspectie fiscala potrivit careia X a dat in consum , in cadrul societatii, un numar mare de cartele prepaid, societatea contestatoare arata ca rezultatele deosebite au presupus o munca titanica de promovare a acesteia pe o piata extrem de competitiva a serviciilor de telefonie si servicii de date mobile, promovare care s-a desfasurat prin multiple companii care au avut una din componentele principale apelarea telefonica a unui numar imens de potential clienti, fiind vorba de baze de date cu potentiali clienti care cuprind mii de pozitii, ceea ce presupune utilizarea, in total, a milioane de minute de apeluri telefonice efectuate de agentii si colaboratorii societatii in vederea atingerii tintelor de vanzari, astfel ca nici aceste apeluri nu apar ca fiind unele anormale prin prisma rezultatelor obtinute.

Societatea contestatoare considera ca respingerea la deductibilitate a cheltuielilor are la baza o apreciere strict subiectiva si care nu ia in calcul performantele economice ale societatii.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au omis luarea in calcul ca si cheltuieli deductibile fiscal a cheltuielilor reprezentand salarii .

c).Cu privire la constatarea organelor de inspectie fiscala potrivit careia colaborarea cu societatea C este una care nu reflecta operatiuni economice reale , societatea contestatoare sustine ca toate operatiunile sunt reale, platile fiind efectuate prin banca , aceste operatiuni nefiind avute in vedere de organul fiscal care a concluzionat ca operatiunile ar fi fictive.

Societatea contestatoare sustine ca ar fi trebuit efectuat un control sau sa solicite informatii si la partenerul Y.

Astfel, considera ca modalitatea in care societatea a fost tratata in procedurile de control este una care infrange spiritul legii fiscale, ignorand drepturile fundamentale dar si interesele prezervarii unui model economic de succes, societatea inregistrand an de an cifre de afaceri tot mai mari.

Sustine ca Decizia de instituire a masurilor asiguratorii dispusa ca urmare controlului antifrauda a fost anulata de Tribunal iar Curtea de Apel a respins ca nefondat recursul declarat de ANAF impotriva Sentintei pronuntata de Tribunal.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice, au stabilit obligatii fiscale suplimentare, din care;

- impozit pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;

1). In ceea ce priveste impozitul pe profit, contestat de societate, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca:

a) In anul 2013, societatea era platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderii.

Din Bilantul contabil depus pe anul 2013, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a realizat o cifra de afaceri care depaseste plafonul 65.000 euro prevazut de art.112<sup>1</sup> din Codul fiscal iar in conformitate cu prevederile art.112<sup>6</sup> din Codul fiscal aceasta avea obligatia sa se inregistreze si sa plateasca impozit pe profit incepand cu trimestrul IV 2013.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013 si 2014.

b) Cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala pe perioada 2014-2016, din Raportul de inspectie fiscala rezulta:

Urmare verificarii documentelor prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea inregistreaza vanzari de bunuri (telefoane mobile) si cartele telefonice "post paid" sau "pre paid" catre diversi parteneri interni. In vederea promovarii serviciilor de telefonie sub marca Y societatea acorda clientilor discounturi atat la valoarea bunurilor (telefoane mobile) cat si la valoarea cartelelor vandute, acestea fiind acordate in majoritatea cazurilor de 100%. In urma vanzarilor de cartele post-paid efectuate, societatea obtine venituri din comisioane facturate operatorului de telefonie mobila Y pentru fiecare cartela activata.

Organele de inspectie fiscala au identificat vanzari de telefoane mobile si cartele in afara practicii comerciale obisnuite respectiv catre partenerii S, A, si C.

Astfel s-a constatat ca, pe perioada verificata societatea a vandut (cu discount de 100%) un numar foarte mare de cartele catre acesti parteneri.

Din baza de date A.N.A.F. cu privire la starea si comportamentul fiscal al societatilor partenere, organele de inspectie fiscala au constatat:

- Societatea C

- are ca obiect de activitate "Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale" cod CAEN 4120;

- incepand cu luna octombrie 2016 societatea este declarata inactiva iar pe numele societatii este deschisa procedura de insolventa;

- conform situatiei editata de aplicatia REVISAL, in perioada 2014 - 2016 societatea inregistreaza salariatii cu ponderea cea mai mare in functie de "muncitori necalificati la demolarea cladirilor"; contractele de munca ale salariatilor inceteaza in ianuarie 2016;

- asociatul unic si administratorul societatii este...

-Societatea A

-societatea are ca obiect de activitate declarat "Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale" cod CAEN 4120;

-incepand cu aprilie 2013 ,societatea este declarata inactiva fiscal ;

-conform situatiei editata de aplicatia REVISAL, in perioada 2014 - 2016, societatea nu are salariati;

-nu au fost depuse declaratii fiscale pentru anul 2014, an in care apar ca fiind realizate operatiunile economice cu Societatea X;

-nu au fost identificate in baza de date A.N.A.F. livrari ulterioare ale bunurilor sau a cartelelor in cauza, efectuate de A in cadrul unui circuit economic obisnuit;

-Societatea S

-societatea are ca obiect de activitate "Cresterea porcinelor" cod CAEN 146;

-incepand cu octombrie 2014 societatea este declarata inactiva fiscal

- societatea este in faliment;

-ultimul decont de TVA a fost depus la organul fiscal in luna ianuarie 2014; ulterior anului 2014, societatea nu mai depune declaratii la organul fiscal;

-asociat majoritar..., acesta fiind si asociat unic al Societatii C

- nu au fost identificate in baza de date A.N.A.F. livrari ulterioare ale bunurilor sau cartelelor de catre S in cadrul unui circuit economic obisnuit.

Organele de inspectie fiscala urmare analizei efectuate au concluzionat ca partenerii interni ce apar ca beneficiari ai livrarilor de bunuri (telefoane mobile si cartele ) :

-prezinta un comportament fiscal defectuos ce a condus la starea de inactivitate fiscala a acestora;

-nu prezinta capacitate logistica si personal specializat care sa justifice desfasurarea unor operatiunilor economice in sfera comertului cu telefoane mobile si cartele ;

-obiectul de activitate declarat de societatile beneficiare nu are legatura cu activitatea de comert in sfera telecomunicatiilor;

-nu au fost identificate in baza de date A.N.A.F, livrari ulterioare ale bunurilor (telefoane sau cartele) efectuate de partenerii enumerati in cadrul unui circuit economic obisnuit;

In aceste conditii avand in vedere aspectele prezentate mai sus si faptul ca numarul de cartele ce fac obiectul tranzactiilor nu se inscriu intr-o practica comerciala obisnuita utilizata de societate in relatie cu restul partenerilor interni, luand in considerare prevederile art. 11 Cod fiscal coroborat cu prevederile art 6 si art.7 din Codul de procedura fiscala, organele de control apreciaza ca operatiunile de vanzare a bunurilor (telefoane mobile si cartele ) pentru care s-a acordat , un discount de 100%, nu prezinta o stare de fapt reala, scopul fiind acela de a descarca din gestiune bunurile in cauza prin inregistrarea acestora pe costuri fara a inregistra venituri impozabile, (societatea nu a prezentat corelatia cheltuielilor cu descarcarea din gestiune a telefoanelor si cartelelor si veniturile impozabile obtinute).

Astfel organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare a diminuat in mod nejustificat profitul impozabil pe perioada 2014-2016 .

c). Referitor la cheltuielile respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, din raportul de inspectie fiscala rezulta:

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea pe perioada 2016- 2017, a inregistrat in evidentele contabile un numar de bonuri de consum prin care a scazut din gestiune marfa respectiv cartele.

Referitor la modul de inregistrate in evidenta contabila si fiscala a bonurilor de consum , organele de inspectie fiscala au constatat:

-In anul fiscal 2016, societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala doar

documentele primare si situatia centralizatoare privind achizitiile si livrarile/prestarile efectuate.

-Nu s-a prezentat registrul jurnal, fisele stocurilor si registrul de evidenta fiscala iar balantele de verificare au fost prezentate doar pentru lunile martie, iunie si septembrie 2016.

-Societatea nu a depus pentru anul fiscal 2016 declaratia privind impozitul pe profit anual, formular 101, si nu a declarat la bugetul de stat impozit pe profit de plata.

Contabilul societatii, sustine ca motivul neprezentarii situatiilor contabile se datoreaza faptului ca organele de ancheta penala au confiscat baza de date electronica. In acest sens a fost prezentat procesul verbal de ridicare incheiat de D.I.I.C.O.T .

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au luat in considerare documentele de evidenta primara (facturi) puse la dispozitie de societate si au determinat rezultat contabil aferent exercitiului financiar 2016,(anexa 3 la raport) ; s-a constatat ca veniturile totale aferente anului 2016 sunt in valoare de...

Organele de inspectie fiscala au determinat si cheltuielile aferente anului 2016 si au constatat ca totalul cheltuielilor aferente pe anul 2016 sunt in valoare de....

Rezultatul contabil a fost determinat de organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art.19 si art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Cu privire la cheltuielile cu descarcarea din gestiune a cartelelor (mai sus prezentata) organele de inspectie fiscala au solicitat administratorului societatii informatii cu privire la scopul consumului cartelelor telefonice in cauza.Din explicatiile date de administratorul societarii releva faptul ca respectivele cartele inregistrate pe costuri au avut drept scop sustinerea unor campanii promotionale, fara a se prezenta documente in acest sens.

Luand in considerare prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal si faptul ca nu s-au pus la dispozitie documente care sa vina in sustinerea scopului economic al costurilor cu cartelele date in consum, in conformitate cu prevederile art.25 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, aferente anului 2016.

Modul de stabilire a rezultatului contabil pentru anul 2016 este prezentat in anexa nr.3 la raportul de inspectie fiscala.

Cu privire la anul 2017, organele de inspectie fiscala pun in vedere societatii, ca la stabilirea profitului impozabil sa ia in considerare si cheltuielile nedeductibile fiscal reprezentand consum cartele .

d). Referitor la cheltuielile cu serviciile inregistrate in baza facturilor emise de Societatea C, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Din analiza documentelor financiar contabile prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca societatea a inregistrat in evidentele contabile achizitii de "servicii conform contract" de la prestatorul C.

In timpul controlului in vederea justificarii cheltuielilor cu serviciile societatea contestatoare a prezentat contractul de colaborare, avand ca obiect "prospectarea pietei si gasirea de clienti pentru vanzarea serviciilor de activare pentru operatorul de telefonie mobila"

Dupa cum s-a aratat si mai sus din baza de date ANAF a rezultat ca Societatea C are un comportament fiscal defectuos .

La data efectuarii controlului inopinat de catre organele de control din cadrul D.R.A.F., despre obiectul contractului incheiat cu prestatorul C, administratorul societatii precizeaza ca:

"au fost identificati clienti care au fost interesati de serviciile Y.

Mentionez ca acestea sunt serviciile care fac obiectul facturilor de prestari servicii

emise de C.

-la momentul emiterii facturilor de catre C am detinut situatii si calcule care momentan nu mai sunt disponibile”

Contabilul Societatii X a declarat in nota explicativa ca "relatia dintre cele doua societati a constat in furnizarea catre beneficiar a informatiilor referitoare la clientii interesati de incheierea de contracte cu Y”

Tot cu aceasta ocazie reprezentantul legal al Societatii C a declarat ca “ nu poate prezenta niciun fel de document referitor la prestarile de servicii care au facut obiectul facturilor emise.”

Societatea C a facut obiectul unui control inopinat, in urma caruia inspectorii antifrauda din cadrul D.R.A.F. au incheiat procesul verbal. Din actul incheiat cu ocazia controlului inopinat efectuat la societatea C , rezulta ca nu se poate face dovada prestarii efective a serviciilor inscrise in facturi, intrucat aceasta societate nu detine nici personal specializat si nici capacitatea logistica necesara.

Cu privire la documentele justificative, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii administratorului societatii X prin nota explicativa iar din raspunsul dat de catre acesta, rezulta ca la data inspectiei fiscale nu se pot pune la dispozitie “documente care sa justifice prestarile de servicii”.

Avand in vedere ca societatea nu a prezentat documente justificative pentru serviciile inregistrate in evidentele contabile ca fiind prestate de societatea C si nu a putut face dovada necesitatii efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii desfasurate asa cum prevede art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct. 48 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal avand in vedere obiectul de activitate al Societatii C , nu detine personal cu pregatire in domeniul serviciilor ce apar facturate, in conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 6 si 7 Cod de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au apreciat ca serviciile facturate de C nu prezinta o stare de fapt reala iar inregistrarea lor pe cheltuieli deductibile fiscal a avut drept scop obtinerea unui avantaj fiscal nejustificat prin diminuarea profitului impozabil pe anii fiscali 2013, 2014 si 2015.

e)Referitor la bunurile achizitionate pentru care s-au emis bonuri de consum, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Din analiza documentelor primare puse la dispozitie (facturi) , s-a constatat ca societatea emite un numar de bonuri de consum reprezentand bunuri (cartele post-paid, telefoane mobile) avand ca rezultat inregistrarea de cheltuieli cu descarcarea din gestiune a marfurilor fara a avea corespondenta in veniturile impozabile ale societatii.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca, societatea a pus la dispozitie doar documentele primare de evidenta contabila, nefiind intocmite registru jurnal, balanta de verificare sau registru de evidenta fiscala privind modul de determinare a rezultatului fiscal.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au procedat in baza documentelor puse la dispozitie, la determinarea rezultatului contabil.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca, in baza prevederilor art. 19 alin. 1 coroborat cu art. 25 alin. 1 din Codul fiscal, cheltuielile reprezentand bunuri si cartele post-paid (telefoane mobile) date in consum fara a avea legatura cu activitatea economica impozabila a societatii, sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

2.Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca acesta se compune din:

a)TVA colectata suplimentar asupra cartelelor si telefoanelor livrare;

Dupa cum s-a prezentat si la capitolul "Impozit pe profit" , societatea a inregistrat in

evidentele contabile livrari de cartele si telefoane catre societati care se afla in stare de inactivitate fiscala ca si consecinta a comportamentului fiscal defectuos.

Intrucat livrarile de cartele se regasesc in afara unei practici economice obisnuite, organele de inspectie fiscala au constatat ca scopul urmarit de societate a fost acela de a diminua baza impozabila a TVA prin cedarea lor cu titlu gratuit (vanzare cu discount de 100%)

Avand in vedere ca livrarile de marfuri in cauza sunt insotite de un discount de 100% pentru cartelele (vandute cu valoarea 0 lei), reducere ce nu poate fi sustinuta de practica comerciala obisnuita si pentru care societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA in conformitate cu prevederile art.137 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada 01.01.2013-31.12.2015, respectiv art.286 alin.(1) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016.

b) TVA aferenta achizitiilor de cartele telefoane mobile, laptopuri etc., respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala ;

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile un numar de bonuri de consum reprezentand inregistrarea pe costuri a unui numar de cartele telefonice precum si telefoane mobile, laptopuri.

Dupa cum s-a aratat si la capitolul "Impozit pe profit", pentru cartelele inregistrate pe consum nu s-a putut face dovada utilizarii lor in scopul realizarii de venituri impozabile.

Luand in considerare prevederile art.297 alin.4 lit.a) art.270 alin.(8) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , declaratia reprezentantului legal al societatii potrivit careia cartelele au fost utilizate in campanii promotionale iar societatea nu a prezentat niciun document prin care sa-si sustina afirmatiile , organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor de cartele telefonice , telefoane mobile si laptopuri .

c)TVA aferenta achizitiei de servicii de la Societatea C , respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala pe motiv ca achizitiile au fost fictive;

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca, pe perioada verificata, societatea a inregistrat in evidentele contabile facturi reprezentand "prestari servicii conform contract", emise de Societatea C,.

Din informatiile existente in baza de date ANAF, din actele de control incheiate de inspectorii antifrauda precum si raspunsurile date de reprezentantii celor doua societati la intrebarile din notele explicative ale organelor de control din cadrul D.R.A.F.s-a constatat ca prestatorul de servicii are un comportament fiscal defectuos si nu se poate face dovada prestarii efective a serviciilor inscise in facturi; astfel operatiunile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor ca fiind emise de Societatea C au caracter fictiv ce nu reflecta starea de fapt fiscala si au avut ca scop diminuarea in mod nejustificat a TVA de plata , datorata bugetului de stat, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA.

III. Luand în considerare constatarile organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se rețin următoarele:

**1.Referitor la diminuarea nejustificata a bazei impozabile cu discounturile comerciale acordate clientilor si care au diminuat implicit si impozitul pe profit si TVA colectata, D.G.R.F.P -Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu marfurile descarcate din gestiune si**

**TVA colectata suplimentar in conditiile in care pentru livrarile de marfuri efectuate catre societatile S, A, C nu s-a facut dovada realitatii operatiunilor consemnate in aceste facturi iar din documentele existente la dosarul cauzei nu reiese ca acestea ar reprezenta reduceri comerciale.**

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea inregistreaza vanzari de bunuri respectiv telefoane mobile si cartele telefonice " post paid" sau " pre paid" catre diversi parteneri interni. In vederea promovarii serviciilor de telefonie sub marca Y societatea acorda clientilor discounturi atat la valoarea telefoanelor mobile cat si la valoarea cartelelor vandute, acestea fiind acordate in majoritatea cazurilor de 100%. In urma vanzarilor de cartele post-paid efectuate, societatea obtine venituri din comisioane facturate operatorului de telefonie mobila pentru fiecare cartela activata.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca livrarile reprezentand vanzari de telefoane mobile si cartele catre partenerii S, A si C sunt in afara practicii comerciale obisnuite, in conditiile in care s-a constatat ca s-a vandut (cu discount de 100%) un numar foarte mare de cartele catre acesti parteneri.

Avand in vedere ca societatile beneficiare prezinta un comportament fiscal defectuos ce a condus la starea de inactivitate fiscala a acestora si faptul ca numarul de cartele ce fac obiectul tranzactiilor nu se inscriu intr-o practica comerciala obisnuita utilizata de societate in relatie cu restul partenerilor interni, luand in considerare prevederile art. 11 Cod fiscal coroborat cu prevederile art 6 si art.7 Cod de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu descarcarea din gestiune a marfurilor- telefoane mobile si cartele pentru care s-a acordat , un discount de 100% in conditiile in care societatea nu a inregistrat venituri impozabile aferente acestor tranzactii; totodata organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si impozitul pe profit pe aceasta perioada .

De asemenea, asupra livrarilor de cartele cu discount de 100% catre Societatile S, A, C, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA, in conformitate cu prevederile art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.286 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal in conditiile in care societatea contestatoare si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de cartele.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca motivele prezentate de organele de inspectie fiscala reprezinta orice altceva decat motive temeinice care sa conduca la concluzia privitoare la incalcarea legii de catre societatea contestatoare. Sustine ca ar fi absurd ca toate societatile comerciale din Romania sa devina verificatori ai comportamentului fiscal al celorlalte societati cu care au relatii comerciale; invoca in sustinere decizia C.J.U.E unde se arata ca , Curtea a statuat ca administratia nu poate impune persoanei impozabile sa intreprinda verificari complexe si aprofundate referitoare la un furnizor.

Cu privire la reducere de 100% acordate clientilor societatea contestatoare sustine ca chiar daca au fost oferite o cantitate mai mare de cartele si aparate de telefonie partenerilor comerciali cu reducere de 100% acestea nu reprezinta operatiuni fictive , fara scop economic, ele fiind inscise intr-o practica comerciala normala pentru anul 2017. Arata ca cifra de afaceri a societatii a crescut in mod constant de la an la an , ceea ce in mod evident nu poate conduce la concluzia desfasurarii unor operatiuni economice fictive iar societatea a fost recompensata in ani succesivi de catre Y pentru rezultatele obtinute in calitate de dealer de servicii de telefonie mobila.

In drept, la art.19, art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare pe perioada 01.07.2013-31.12.2015, se prevede:



-art.19

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

-art.21

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

*(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;"*

La pct.12, pct.44 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se preved urmatoarele:

*"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."*

*"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."*

Art.19 și art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, prevad:

-art.19

*"(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală."*

-art.25

*"(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale."*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca 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 iar cheltuielile care se iau în considerare la stabilirea profitului impozabil sunt cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile inclusiv cele reglementate prin acte normative.

Se reține astfel ca, cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, se reține ca legiuitorul conditionează deductibilitatea fiscală a cheltuielilor înregistrate în evidențele contabile de existența documentelor justificative în baza cărora s-a efectuat înregistrarea.

Astfel din prevederile legale enunțate se reține ca reducerile comerciale acordate clienților sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil în condițiile în care sunt evidențiate în contabilitate conform reglementărilor contabile și au la bază documente justificative.

La pct.51 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene în vigoare în anul 2014, se prevede:

*"3) Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor.*

*(4) Reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite", respectiv contul 709 "Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terți. Același tratament contabil se aplică și în cazul reducerilor comerciale legate de prestările de servicii. În cazul în care reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului, acestea se înregistrează la data bilanțului în contul 408 "Furnizori - facturi nesosite", respectiv contul 418 "Clienți - facturi de întocmit" și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului.*

*(5) Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:*

*a) rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;*

*b) remizele - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și*

*c) risturnele - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate. "*

În ceea ce privește TVA, tehnica fiscală a reducerilor de preț prezintă următoarele reglementări:

Referitor la baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării, la art.137 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare pe perioada 01.08.2013-31.12.2015 și menținut prin art.286 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016, se prevede:

*"(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:*

*a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate*

*de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;"*

Potrivit pct.19 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.137 din Cod :

*"(1) În sensul art. 137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări."*

Referitor la ajustarea bazei impozabile la art.138 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pe perioada 01.08.2013-31.12.2015 si mentinut prin art.287 lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, se prevede:

*"Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:[...]*

*c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;"*

Din prevederile legale enuntate se retine ca in cazul in care se acorda discounturi important este modul in care acestea se acorda respectiv daca discounturile se acorda direct in beneficiul clientului la momentul livrării/prestării si nu constituie remunerarea unui serviciu sau contrapartida pentru o prestatie oarecare , caz in care aceasta nu intra in baza de impozitare, iar daca se acorda ulterior, dupa livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor se ajusteaza baza impozabila a taxei dupa efectuarea livrării/prestării sau dupa facturarea livrării/prestării.

De asemenea, in conformitate cu prevederile art.155 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pe perioada 01.08.2013-31.12.2015 si art.319 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, factura trebuie sa cuprinda in mod obligatoriu baza de impozitare a bunurilor si serviciilor ori, dupa caz, avansurile facturate pentru fiecare cota, scutire sau operatiune netaxabila, pretul unitar exclusiv taxa precum si rabaturile, remizele risturnele si alte reduceri de pret in cazul in care acestea sunt incluse in pretul unitar.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au identificat vanzari de telefoane mobile si cartele in afara practicii comerciale obisnuite respectiv catre partenerii S,A, C.

Pe perioada verificata societatea a vandut catre aceste societati, cu discount de 100%, un numar foarte mare de cartele.

S-a constatat ca,pe perioada 2014-2016, societatea contestatoare a diminuat in mod nejustificat profitul impozabil, prin inregistrarea cheltuielilor cu descarcarea din gestiune a marfii(cartele ) vanduta cu discount de 100% catre beneficiarii mai sus enumerati si neinregistrarea veniturilor impozabile aferente in evidentele contabile.

Cu privire la starea si comportamentul fiscal al societatiilor parteneri, urmare analizei efectuate din baza de date A.N.A.F. s-au constatat ca:

Societatea C, are ca obiect de activitate "Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale" cod CAEN 4120;

-incepand cu octombrie 2016 societatea este declarata inactiva iar din data de.. este deschisa procedura de insolventa;

-conform situatiei editata de aplicatia REVISAL, in perioada 2014 - 2016 societatea

inregistreaza salariatii cu ponderea cea mai mare in functie de "muncitori necalificati la demolarea cladirilor" ;contractele de munca ale salariatilor inceteaza in luna ianuarie 2016;

-asociatul unic si administratorul societatii este ..

Societatea A, are ca obiect de activitate declarat "Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale" cod CAEN 4120;

-incepand cu aprilie 2013, societatea este declarata inactiva fiscal ;

-conform situatiei editata de aplicatia REVISAL, in perioada 2014 - 2016, societatea nu are salariatii;

-nu au fost depuse declaratii fiscale pentru anul 2014, an in care apar ca fiind realizate operatiunile economice cu Societatea X;

-nu au fost identificate in baza de date A.N.A.F. livrari ulterioare ale bunurilor sau cartelelor in cauza, efectuate de A in cadrul unui circuit economic obisnuit;

Societatea S, are ca obiect de activitate "Cresterea porcinelor" cod CAEN 146;

-incepand cu octombrie 2014 societatea este declarata inactiva fiscal

-societatea este declarata in faliment;

-ultimul decont de TVA a fost depus la organul fiscal in luna ianuarie 2014; ulterior anului 2014, societatea nu mai depune declaratii la organul fiscal;

-asociat majoritar este.., acesta fiind si asociat unic al C

- nu au fost identificate in baza de date A.N.A.F. livrari ulterioare ale bunurilor sau cartelelor de catre Societatea S in cadrul unui circuit economic obisnuit.

Astfel se retine ca, in mod legal urmare analizei efectuate organele de inspectie fiscala au concluzionat ca tranzactiile economice in cauza nu se inscriu intr-o practica comerciala obisnuita in conditiile in care beneficiarii livrarilor de bunuri (telefoane mobile si cartele) prezinta un comportament fiscal defectuos ce a condus la starea de inactivitate fiscala a acestora, nu au capacitate logistica si personal specializat care sa justifice desfasurarea unor operatiunilor economice in sfera comertului cu telefoane mobile si cartele, obiectul de activitate declarat de societatile beneficiare nu are legatura cu activitatea de comert in sfera telecomunicatiilor si mai mult nu au fost identificate in baza de date A.N.A.F, livrari ulterioare ale bunurilor (telefoane sau cartele ) efectuate de Societatile S, A si C, in cadrul unui circuit economic obisnuit.

De asemenea, operatiunea de vanzare a telefoanelor mobile si cartelelor cu un discount de 100% nu prezinta o stare de fapt reala in conditiile in care din prevederile legale mai sus enuntate in categoria reducerilor comerciale se includ:rabatul , remiza si risturnul , care in literatura de specialitate sunt definite astfel:

Rabatul reprezinta reducerea practicata , in mod exceptional , asupra pretului de vanzare convenit anterior intre furnizor si client, tinandu-se cont de unele defecte de calitate sau de neconformitate a bunurilor comercializate fata de clauzele prevazute in contract.

Remiza este o reducere practicata, in mod exceptional asupra pretului curent de vanzare, tinandu-se cont de volumul vanzarilor sau de importanta cumparatorului in clientela vanzatorului.Remiza corespunde, in general, unui procent aplicat asupra pretului bunului, procent prevazut in oferta de preturi a intreprinderii sau care rezulta din negociere intre cei doi parteneri comerciali.

Risturnul reprezinta o reducere de pret calculata asupra ansamblului operatiunilor efectuate de acelasi cumparator pe o perioada determinata. De regula, reducerile comerciale se acorda sub forma unui procent din pretul brut dar se pot acorda si in suma fixa.

In speta se retine ca societatea contestatoare a acordat clientilor S, A si C, discount de 100 % la vanzarea de cartele si telefoane mobile , pe perioada 2014-2016

dupa cum rezulta din facturile emise cu valoare zero, existente in copie la dosarul contestatiei.

In timpul controlului sau la dosarul contestatiei nu au fost prezentate contracte de vanzare-cumparare incheiate cu clientii mai sus enumerati din care sa rezulte reducerile comerciale acordate in baza facturilor mai sus prezentate urmare volumului de vanzari sau importantei cumparatorului in clientela vanzatorului. Dupa cum s-a aratat si mai sus reducerile comerciale se acorda sub forma unui procent din pretul brut sau o suma fixa in raport de volumul vanzarilor, insa in speta s-a constatat ca s-a acordat un procent de 100% din pretul brut al bunurilor facturate.

Mai mult se retine ca, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile suma ca reprezentand cheltuieli cu descarcarea din gestiune a marfii, deductibile fiscal la calculul profitului impozabil in conditiile in care nu au fost inregistrate venituri impozabile.

Din prevederile legale mai sus enuntate rezulta in mod clar ca cheltuielile care se iau in considerare la stabilirea profitului impozabil sunt cele efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile iar cheltuielile care nu sunt aferente realizarii veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Cu privire la TVA aferenta vanzarilor cu discount de 100% acordate partenerilor mai sus enumerati, se retine ca societatea contestatoare nu a colectat TVA aferenta acestor livrari in conditiile in care si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri.

Ca principiu general, taxa pe valoarea adaugata este rezultatul aplicarii, la nivelul fiecarui stadiu al productiei sau comercializarii, la valoarea adaugata, adica la plusul de valoare conferit produsului sau serviciului considerat. Aplicarea la valoarea adaugata se face de asa maniera incat la sfarsitul ciclului industrial si/sau comercial parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuiala fiscala totala care a grevat acest bun corespunde taxei calculate asupra pretului de vanzare suportat de consumator.

Cu alte cuvinte pentru a facilita calculul si colectarea, cota de TVA se aplica la pretul de vanzare al bunurilor sau serviciilor comercializate. Cum TVA intervine la fiecare stadiu al unei filiere de productie sau comercializare, dar si pentru a evita efectul cumulativ al impozitarii in cascada, trebuie dedusa din TVA incasata (colectata) de la clienti, TVA platita furnizorilor, pentru cumpararile de bunuri sau servicii.

**Astfel, atunci cand o societate factureaza TVA clientului sau, ea actioneaza in contul statului, caruia va trebui sa-i plateasca diferenta intre TVA colectata la clienti si TVA platita furnizorilor sai care, la randul lor, au procedat la colectarea si varsarea (virarea) TVA la bugetul statului, insa in speta TVA nu a fost colectata si nu a fost virata bugetului de stat.**

Totodata, in conformitate cu prevederile art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015, si mentinute la art.270 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare dupa data de 01.01.2016:

*“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”*

La art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015, si mentinute la art.286 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare dupa data de 01.01.2016, se prevede:

*“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*  
*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a*

*unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;*”

In conformitate cu prevederile art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare pe perioada 2014-2015:

*“(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”*

In conformitate cu prevederile art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare pe anul 2016:

*“(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:*

*a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;”*

In conditiile in care s-a constatat ca, societatea contestatoare nu a colecta TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare cartele si telefoane mobile desi si-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferenta achizitiei de bunuri , se retine ca, in mod legal, organele de inspectie fiscala au considerat operatiunea ca reprezentand livrare de marfuri cu plata si au colectat suplimentar TVA aferenta bunurilor facturate cu discount de 100 %.

Mai mult, dupa cum s-a aratat si mai sus tranzactiile economice in cauza nu se inscriu intr-o practica comerciala obisnuita in conditiile in care beneficiarii livrarilor de bunuri (telefoane mobile si cartele) prezinta un comportament fiscal defectuos ce a condus la starea de inactivitate fiscala a acestora, nu au capacitate logistica si personal specializat care sa justifice desfasurarea unor operatiunilor economice in sfera comertului cu telefoane mobile si cartele, obiectul de activitate declarat de societatile beneficiare nu are legatura cu activitatea de comert in sfera telecomunicatiilor si mai mult nu au fost identificate in baza de date A.N.A.F, livrari ulterioare ale bunurilor (telefoane sau cartele) efectuate de Societatile S,A, C, in cadrul unui circuit economic obisnuit.

Din dispozitiile legale mai sus enuntate se retine ca nu pot fi inregistrate in contabilitate , cheltuieli in baza unor documente care nu indeplinesc conditiile impuse de art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata , potrivit caruia orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

Operatiunile economice inscrise in documente justificative au drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica , punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

De asemenea, documentele care stau la baza inregistrarilor in contabilitate a operatiunilor economico-financiara trebuie sa reflecte intocmai modul in care se produc , respectiv sa fie in concordanta cu realitatea.

Or, in cauza supusa analizei s-a constatat ca tranzactiile efectuate nu sunt in concordanta cu realitatea in conditiile in care s-a constatat ca Societatile S,A,C prezinta un comportament fiscal defectuos.

In aceste conditii se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca operatiunile de vanzare a bunurilor(telefoane mobile, cartele ) cu discount

de 100% nu prezinta o stare de fapt reala , scopul fiind acela de a descarca din gestiune bunurile in cauza prin inregistrarea acestora pe costuri fara a inregistra venituri impozabile precum si fara a colecta TVA.

Astfel ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunea in conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/12003 privind Codul fiscal potrivit caruia:

*"(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității."*

La art.6 si art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

-art.6

*"(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii."*

-art.7

*"(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte."*

Din prevederile legale enuntate se retine ca, la stabilirea unui impozit , a unei taxe sau contributii sociale , autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic si pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

Totodata, organul de inspectie fiscala, la stabilirea obligatiilor unui agent economic, este indreptatit sa aprecieze relevanta starilor de fapt fiscale sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului.

In speta, la reincadrarea tranzactiilor organele de inspectie fiscala au avut in vedere reflectarea continutului economic al tranzactiilor in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor din baza de date ANAF precum si informatiilor furnizate de inspectorii antifrauda, in ansamblul lor, fara a urmari aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

Prin urmare in mod legal, pe perioada 2014-2016, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu descarcarea din gestiune a marfurilor si au colectat suplimentar TVA in conditiile in care s-a dovedit ca operatiunile nu sunt in conformitate cu prevederile legale si mai mult nu sunt reale.

Argumentele prezentate de societatea contestatoare nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care acestea nu sunt insotite de dovezi obiective din care sa rezulte o alta situatie decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate, documentele existente la dosarul contestatiei precum si faptul ca argumentele prezentate de societatea

contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, 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;”*

si se va respinge ca neintemeiata, contestatia formulata de Societatea X cu privire la cheltuielile considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala precum si TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra bazei impozabile .

2.Cu privire la cheltuielile respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala precum si TVA nedeductibila fiscal , contestate de societate, **D.G.R.F.P.- Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca cheltuielile cu descarcarea din gestiune a cartelelor pot fi considerate ca deductibile fiscal la calculul profitului impozabil precum si asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei cartelor, in cauza, in conditiile in care societatea contestatoare sustine ca bunurile achizitionate, inregistrate in contul de cheltuieli, au avut drept scop sustinerea unor campanii promotionale fara a se prezenta documente in acest sens.**

In fapt, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile un numar de bonuri de consum prin care a scazut din gestiune cartele.

De asemenea s-a constatat ca pe aceasta perioada societatea a inregistrat cheltuieli cu scaderea din gestiune a unor bunuri precum telefoane mobile, laptopuri.

Cu privire la cheltuielile cu descarcarea din gestiune a cartelelor , a telefoanelor mobile, laptopuri, organele de inspectie fiscala au solicitat administratorului societatii informatii cu privire la scopul consumului cartelelor telefonice in cauza.Din explicatiile date de administratorul societatii releva faptul ca respectivele cartele inregistrate pe costuri au avut drept scop sustinerea unor campanii promotionale, fara a se prezenta documente in acest sens.

Luand in considerare prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal si faptul ca nu s-au pus la dispozitie documente care sa vina in sustinerea scopului economic al costurilor cu cartelele date in consum, in conformitate cu prevederile art.25 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile aferente anului 2016.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au pus in vedere societatii, ca la stabilirea profitului impozabil pe anul 2017 sa ia in considerare si cheltuielile nedeductibile fiscal reprezentand cheltuieli cu scaderea din gestiune a cartelelor.

Totodata, pe perioada aprilie 2016-ianuarie 2017 organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor de cartele telefonice, telefoane mobile, laptopuri in conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada ca bunurile achizitionate au fost utilizate in scopul operatiunilor sale taxabile.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare



sustine ca rezultatele deosebite ale societatii au presupus o munca titanica de promovare a acesteia pe o piata extrem de competitiva a serviciilor de telefonie si servicii de date mobile, promovare care s-a desfasurat prin multiple companii care au avut una din componentele principale apelarea telefonica a unui numar imens de potential clienti, fiind vorba de baze de date cu potentiali clienti care cuprind mii de pozitii, ceea ce presupune utilizarea, in total, a milioane de minute de apeluri telefonice efectuate de agentii si colaboratorii societatii in vederea atingerii tintelor de vanzari motiv pentru care considera ca respingerea la deductibilitate a cheltuielilor are la baza o apreciere strict subiectiva si care nu ia in calcul performantele economice ale societatii.

In materie de impozit pe profit sunt aplicabile prevederile art.19, art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata , care prevad:

-art.19

*"(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală."*

-art.25

*"(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale."*

La pct.5 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.19 din Cod, se prevede:

*"(1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile 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 sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor."*

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata se precizeaza:

*"(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."*

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca rezultatul fiscal se calculeaza ca diferenta între veniturile si cheltuielile inregistrate conform reglementarilor contabile din care se scad veniturile neimpozabile si deducerile fiscale si la care se adauga cheltuielile nedeductibile; veniturile si cheltuielile sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata.

Se retine ca legiuitorul conditioneaza deductibilitatea fiscala a cheltuielilor inregistrate in evidentele contabile de existenta documentelor justificative in baza carora s-a efectuat inregistrarea.

De asemenea, se retine ca pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative.

In materie de TVA sunt aplicabile prevederile art.297 , art.299 si art.300 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit carora:

-art.297

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

*a) operațiuni taxabile;"*

-art.299

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319."*

-art.300

*"(4) Taxa aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni nu se deduce."*

La pct.67 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.297 din Cod se prevede:

*"(1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.*

*(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.*

*(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH."*

iar la pct.69 din acelasi act normativ se prevede:

*"(1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt*

*îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal."*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate se retine ca persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

De asemenea, se retine că taxa aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere nu se deduce.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se retine faptul că societatea contestatoare a înregistrat cheltuieli cu descarcarea din gestiune a marfurilor (cartele, telefoane mobile, laptopuri) .

Se retine că în timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte utilizarea bunurilor în scopul realizării de venituri impozabile.

Se retine că, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului societății informații cu privire la scopul consumului cartelelor telefonice iar din răspunsul dat de către acesta rezultă că respectivele cartele înregistrate pe costuri au avut drept scop susținerea unor campanii promotionale, fără a prezenta documente în acest sens.

De asemenea, la contestația formulată, societatea contestatoare nu a anexat documente suplimentare din care să reiasă că bunurile înregistrate pe cheltuieli deductibile fiscal și pentru care nu s-a colectat TVA, au avut drept scop susținerea unor campanii promotionale în vederea atingerii tintelor de vânzări.

Cu privire la bunurile acordate în cadrul unor campanii publicitare, în materie de impozit pe profit, la pct.13 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.25 din Cod se prevede:

*"(1) În aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele:*

*a) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, 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;"*

În materie de TVA la art.270 alin.(8) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal se prevede:

*"(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):[...]*

*b) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin normele metodologice;"*

iar la pct.10 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de

aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.270 din Cod se prevede:

*"În sensul art. 270 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal:*

*a) se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului. Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă și/sau nu sunt de același fel ca și cele care sunt ori au fost livrate clientului, acordarea gratuită a acestora nu se consideră livrare de bunuri dacă:*

*1. se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă; sau*

*2. bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia;*

*b) bunurile acordate în scop de reclamă cuprind, fără a se limita la acestea, bunurile oferite în mod gratuit în cadrul campaniilor promoționale, mostre acordate pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare."*

Din prevederile legale enunțate se reține ca se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzării, bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului numai în măsura în care sunt aceleași bunuri ca și cele care au fost livrate clientului;

De asemenea se reține ca acordarea gratuită nu constituie livrare de bunuri, atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzării nu sunt produse de persoana impozabilă sau nu sunt comercializate în mod obișnuit de aceasta și/sau nu sunt de același fel ca cele livrate clientului, dacă se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătura cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la persoana impozabilă sau bunurile /serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate gratuit.

Totodată, bunurile acordate în scop de reclama cuprind bunurile oferite în mod gratuit în cadrul campaniilor promoționale, mostre acordate pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare.

În speta, în anul 2016, Societatea X a acordat în mod gratuit bunuri în cadrul campaniilor promoționale fără să prezinte dovezi obiective din care să rezulte că bunurile (cartelele SIM, telefoane mobile, laptopuri) au avut drept scop susținerea unor campanii promoționale în vederea stimulării vânzării.

În conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare:

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

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise*

*pe bază de probe sau constatări proprii.”*

De asemenea, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (par.26 din hotărâre). În acest sens, **legislația comunitară da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

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

Prin urmare, argumentul societății contestatoare potrivit căruia bunurile achiziționate (cartele , telefoane mobile, laptopuri) au avut drept scop susținerea unor campanii promotionale fără a prezenta dovezi obiective în acest sens nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate.

În condițiile în care bunurile oferite cadou nu pot fi încadrate în prevederile legale mai sus enunțate iar societatea contestatoare nu face dovada că acestea au fost utilizate în vederea obținerii de venituri impozabile respectiv realizării de operațiuni taxabile se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile precum și TVA deductibile aferente achizițiilor.

În consecință, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul contestației precum și faptul că argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, mai sus enunțate se va respinge ca neîntemeiată, contestația formulată de Societatea X cu privire la cheltuielile stabilite ca nedeductibile fiscal de organele de inspecție fiscală pe anul 2016, precum și TVA , contestate de societate.

3.Referitor la cheltuielile cu serviciile și TVA aferente respinse la deductibilitate de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestatii este investita să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile și TVA aferente înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de Societatea C în condițiile în care societatea contestatoare nu a făcut dovada că serviciile au fost prestate efectiv iar la dosarul contestației nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea prezentată de organele de inspecție fiscală.**

In fapt, urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada 2013-2015, societatea a inregistrat in evidentele contabile achizitii de "servicii conform contract" in baza facturilor emise de prestatorul C.

In timpul controlului in vederea justificarii cheltuielilor cu serviciile, societatea contestatoare a prezentat contractul de colaborare, avand ca obiect "prospectarea pietei si gasirea de clienti pentru vanzarea serviciilor de activare pentru operatorul de telefonie mobila Y" fara a prezenta alte documente din care sa rezulte ca serviciile in cauza au fost prestate efectiv .

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat informatii administratorului societatii X prin nota explicativa iar din raspunsul dat de catre acesta, rezulta ca la data inspectiei fiscale nu se pot pune la dispozitie "documente care sa justifice prestarile de servicii".

Mai mult, din informatiile existente in baza de date ANAF, din actele de control incheiate de inspectorii antifrauda precum si raspunsurile date de reprezentantii celor doua societati la intrebarile din notele explicative ale organelor de control din cadrul D.R.A.F.s-a constatat ca prestatorul de servicii are un comportament fiscal defectuos si nu se poate face dovada prestarii efective a serviciilor inscrise in facturi.

Avand in vedere ca societatea nu a prezentat documente justificative pentru serviciile inregistrate in evidentele contabile ca fiind prestate de societatea C si nu a putut face dovada necesitatii efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii desfasurate asa cum prevede art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct. 48 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, avand in vedere obiectul de activitate al Societatii C si faptul ca acesta nu detine personal cu pregatire in domeniul serviciilor ce apar facturate, in conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 6 si 7 din Cod de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au apreciat ca serviciile facturate de C nu prezinta o stare de fapt reala iar inregistrarea lor pe cheltuieli deductibile fiscal a avut drept scop obtinerea unui avantaj fiscal nejustificat prin diminuarea profitului impozabil pe anii fiscali 2013, 2014 si 2015.

Totodata, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile precum si TVA aferenta, inregistrate in evidentele contabile ale societatii in baza facturilor emise de prestatorul C.

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca toate operatiunile sunt reale, platile fiind efectuate prin banca , aceste operatiuni nefiind avute in vedere de organul fiscal care a concluzionat ca operatiunile ar fi fictive.

In drept, in materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare pe perioada 01.07.2013-31.12.2015, potrivit caruia:

*"(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."*

coroborat cu dispozitiile pct.12 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad :

*"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."*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca 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 iar cheltuielile care se iau în considerare 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.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

La art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare se prevede:

*"(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;[...]*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;"*

Cu privire la înregistrarea în evidențele contabile a operațiilor și justificarea cheltuielilor deductibile fiscal la pct.44 și pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*"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, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

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

Din prevederile legale enunțate se reține ca sunt considerate cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile care nu au la bază un document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii.

De asemenea, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de

management, consultanta , asistenta sau alte prestari de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatii desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte si nu se justifica prestarea efectiva a serviciilor prin situatii de lucrari, procese verbale de receptie , rapoarte de lucru, studii de piata sau orice alte materiale corespunzatoare.

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, acestea trebuie sa îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

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

- contribuabilul trebuie să dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

In materie de TVA in speta sunt aplicabile prevederile art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare pe perioada 2013-2015, potrivit carora:

-art.145

*"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;*

*b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;*

*c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>;*

-art.146

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;"*

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

*"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal. "*

Iar potrivit pct.46 din același act normativ:

*"(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original*



*al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată ia naștere la momentul exigibilității taxei.

De asemenea, se reține ca persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Cu privire la faptul generator și exigibilitatea taxei pentru preșterile de servicii la art.134, art.134<sup>1</sup> și art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

-art.134

*"(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată."*

-art.134<sup>1</sup>

*"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data preșterii serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]*

*(7) Preșterile de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari."*

-art.134<sup>2</sup>

*"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."*

Din prevederile legale enunțate se reține ca faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Se reține ca, în cazul preșterilor de servicii faptul generator intervine la data la care sunt emise situațiile de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiar.

Prin urmare, se reține ca efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, folosirea sintagmei "serviciul sa fie prestat" implică prezentarea dovezilor de preștare a serviciilor.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Societatea a înregistrat în evidentele contabile achiziții de "servicii conform contract" în baza facturilor emise de prestatorul C,.

Societatea contestatoare a prezentat Contractul de colaborare încheiat între Societatea X în calitate de beneficiar și Societatea C în calitate de executant, care se afla în copie la dosarul cauzei și din care rezultă ca :

"1. Societatea X angajeaza Executantul in scopul de a prospecta piata si gasirea de clienti pentru vanzarea serviciilor de activare pentru operatorul de telefonie mobila Y.

Executantul va aborda clientii si va reprezenta interesul X singur sau in echipe mixte ale celor doua parti."

La pct.4 "Atributiile principale" din Contract sunt enumerate sarcinile ce urmeaza a fi realizate , periodic sau zilnic si anume:

- Contactarea de noi clienti in vederea vanzarii produselor oferite de firma.
- Pregatirea ofertelor;
- Intretinerea relatiei cu clientii existenti ai firmei;
- Vanzarea efectiva a produselor si atingerea planurilor facute in baza estimarilor personale;
- Prospectarea pietei in vederea dezvoltarii portofoliului de clienti , care ulterior vor fi transferati si considerati clienti X;
- Cunoasterea foarte buna a produselor oferite de firma si vanzarea lor;
- Instruire si pregatire;
- Constituirea bazelor de date clienti;
- Administrarea portofoliilor de clienti;
- Promovarea imaginii companiei Y in piata prin mijloace proprii sau puse la dispozitie de catre compania de telecomunicatii;
- Respecta toate procedurile interne si reglementarile in vigoare privind documentele contabile necesare pe circuitul marfii comercializate;
- Raspunde material pentru marfa aflata in gestiune."

Se retine ca, societatea contestatoare nu a prezentat in timpul controlului sau la dosarul contestatiei documente din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv asa cum prevede legea si anume:situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii de piata sau alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate, in functie de prevederile contractuale, acceptate de beneficiar.

Se retine ca in vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii administratorului societatii X prin nota explicativa iar din raspunsul dat de catre acesta, rezulta ca la data inspectiei fiscale nu se pot pune la dispozitie "documente care sa justifice prestarile de servicii".

Mai mult , dupa cum s-a aratat si la pct.III.1 din prezenta decizie urmare analizei comportamentului fiscal al Societatii C s-a constatat ca aceasta are un comportament fiscal defectuos.

Din baza de date ANAF cu privire la Societatea C rezulta ca:

- societatea are ca obiect de activitate "Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale" cod CAEN 4120;
- ,societatea este declarata inactiva; pe numele societatii este deschisa procedura de insolventa;

-conform situatiei editata de aplicatia REVISAL, in perioada 2014 - 2016 societatea inregistreaza salariati cu ponderea cea mai mare in functie de "muncitori necalificati la demolarea cladirilor" ;contractele de munca ale salariatilor inceteaza in ianuarie 2016.

Din documentele existente la dosarul contestatiei reiese ca Societatea X, a fost supusa unui control inopinat efectuat de inspectorii antifrauda din cadrul D.R.A.F. urmare caruia s-a incheiat Procesul verbal.

Din acest document, rezulta ca inspectorii antifrauda , au solicitat administratorului societatii X informatii referitoare la obiectul contractului incheiat cu prestatorul C.

Prin raspunsul dat la nota explicativa ,administratorul societatii precizeaza ca:

"au fost identificati clienti care au fost interesati de serviciile Y. Mentionez ca acestea sunt serviciile care fac obiectul facturilor de prestari servicii emise de C

- la momentul emiterii facturilor de catre C am detinut situatii si calcule care

momentan nu mai sunt disponibile”

Contabilul Societatii X a declarat in nota explicativa data in fata inspectorilor antifrauda ca "relatia dintre cele doua societati a constat in furnizarea catre beneficiar a informatiilor referitoare la clientii interesati de incheierea de contracte cu Y". Tot cu aceasta ocazie reprezentantul legal al Societatii C a declarat ca "nu poate prezenta niciun fel de document referitor la prestarile de servicii care au facut obiectul facturilor emise."

De asemenea, se retine ca Societatea C a facut obiectul unui control inopinat, in urma caruia inspectorii antifrauda au incheiat procesul verbal. Din actul incheiat cu ocazia controlului inopinat efectuat la societatea C, rezulta ca nu se poate face dovada prestarii efective a serviciilor inscrise in facturi, intrucat aceasta societate nu detine nici personal specializat si nici capacitatea logistica necesara.

Mentionam ca la dosarul contestatiei, societatea contestatoare nu a prezentat documente prin care sa faca dovada ca serviciile au fost prestate efectiv si au fost destinate desfasurarii activitatii in scopul obtinerii de venituri impozabile si operatiuni taxabile.

In conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus enuntat, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si cererilor adresate organului fiscal.

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

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, cauze invocate in sustinere si de contestatoare, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a VI -a( in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica, dand nastere la operatiuni taxabile.**

Din documentele aflate la dosarul cauzei se retine ca societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu serviciile si a dedus TVA in baza facturilor emise de Societatea C conform contractului de colaborare incheiat insa societatea nu a prezentat documente-situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente intocmite de executant si aprobate de beneficiar din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv si sunt necesare desfasurarii activitatii.

Detinerea unei facturi care contine informatiile obligatorii prevazute la art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, nu este suficienta pentru a beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor cu serviciile si TVA aferenta, societatea trebuie sa justifice in primul rand faptul ca bunurile/serviciile achizitionate pe baza de factura sunt in beneficiul sau respectiv sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, in conformitate cu prevederile legale invocate in speta.

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca persoana impozabila este obligata sa demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunilor taxabile si au fost necesare, aspect nedovedit nici in timpul inspectie fiscale si nici in sustinerea cauzei expusa in cadrul contestatiei.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia toate operatiunile sunt reale deoarece platile s-au efectuat prin banca , nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care aceasta nu a justificat cu documentele prevazute de lege ca serviciile au fost prestate efectiv.

In concluzie, se retine ca societatea contestatoare nu dovedeste cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedeste ca acestea respecta prevederile legale in materie, obligatie ce-i revine potrivit legii, asa cum s-a pronuntat si Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia nr.1325/2012, irevocabila, intr-o speta similara.

Astfel, Inalta Curte de Casatie si Justitie retine ca *"efectuarea corespunzatoare a serviciului trebuie probata , caci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o fictiune, folosirea sintagmei"serviciul sa fie prestat" implica prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor respective."*

In acelasi sens este si Decizia civila nr.1261/2014 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie si anume:

*"[...]pentru a adminte deductibilitatea costurilor acestor servicii dar si a TVA se impune prezentarea de probe care sa faca dovada prestarii efective a serviciilor dar si a legaturii cheltuielilor la care se refera cu activitatea curenta a contribuabilului.*

*Avand in vedere marea diversitate a serviciilor de management , asistenta sau alte servicii , legea romana inclusiv normele metodologice nu fixeaza o lista exhaustiva de mijloace de proba admisibile pentru a dovedi faptul ca serviciile au fost efectiv prestate.*

*La pct.48 din norme sunt prevazute cu titlu exemplificativ cateva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi ca serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru.studiu de fezabilitate, de piata, insa pot fi produse de contribuabil si alte probe in functie de specificul activitatii desfasurate.*

*In privinta legaturii cheltuielilor cu activitatea curenta a contribuabilului trebuie sa se aiba in vedere posibilitatile interne ale societatii fata de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de actionariatul acesteia."*

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale in materie in vigoare in perioada supusa verificarii, faptul ca societatea nu aduce motivatii bazate pe documente justificative iar argumentele prezentate nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile in conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vedere reflectarii continutului economic al operatiunilor in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor din baza de date ANAF precum si informatiilor furnizate de inspectorii antifrauda, in ansamblul lor si astfel , au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile si TVA deductibile, inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de prestatorul C.

In consecinta, in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, mai sus enuntate se va respinge ca neintemeiata, contestatia formulata de Societatea X si cu privire la cheltuielile cu serviciile

precum si TVA inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de prestatorul C si pentru care nu s-a facut dovada prestarii efective a serviciilor facturate.

**4. In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, pe perioada 01.07.2013-31.12.2016, prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, mentionam:**

In fapt, din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca in anul 2013, societatea era platitoare de impozit pe veniturile micrintreprinderii .

Din Bilantul contabil depus pe anul 2013, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a realizat o cifra de afaceri care depaseste plafonul 65.000 euro prevazut de art.112<sup>1</sup> din Codul fiscal iar in conformitate cu prevederile art.112<sup>6</sup> din Codul fiscal aceasta avea obligatia sa se inregistreze si sa plateasca impozit pe profit incepand cu trimestrul IV 2013.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013 si 2014.

De asemenea, s-a constatat ca pe anul 2016, societatea contestatoare nu a depus la organul fiscal teritorial declaratia privind impozitul pe profit, formular 101, si nu a declarat la bugetul statului impozit pe profit de plata .

Se retine ca in timpul controlului societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala doar documentele primare si situatii centralizatoare privind achizitiile si livrarile/prestarile efectuate; societatea nu a prezentat registrul jurnal, fise privind stocurile, registrul de evidenta fiscala iar balantele de verificare au fost prezentate pentru lunile martie, iunie si septembrie 2016.

In timpul controlului, contabilul societatii a sustinut ca motivul neprezentarii situatiilor contabile se datoreaza faptul ca organele de ancheta penala au confiscat baza de date electronica. In acest sens a fost prezentat procesul verbal de ridicare incheiat de D.I.I.C.O.T.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea rezultatului contabil aferent exercitiului financiar 2016, luand in considerare balantele de verificare prezentate de societate precum si documentele de evidenta primara (facturi) puse la dispozitie de societate.

De asemenea, la stabilirea impozitului pe profit pe perioada 01.07.2013-31.12.2016, organele de inspectie fiscala au avut in vedere si cheltuielile cu descarcarea de gestine a marfii si cheltuielile cu serviciile stabilite ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil pe perioada verificata (anexa 7 la raportul de inspectie fiscala) . Din anexa 7 la Raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au determinat si rezultatul fiscal pe trimestrul I 2017; Din anexa 7 la Raportul de inspectie fiscala se retine ca, la stabilirea profitului impozabil si totodata a impozitului pe profit, pe perioada 01.07.2013-31.12.2016, organele de inspectie fiscala au avut in vedere impozitul pe veniturile micrintreprinderii declarat de societate pe perioada 01.07.2013-31.12.2014 precum si pierderea fiscala.

Profitul impozabil, respectiv rezultatul fiscal si totodata impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, de organele de inspectie fiscala, pe perioada 01.07.2013-31.12.2016 au fost determinate in conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 2013-2015 si art. art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 mai sus enuntate.

In contestatia formulata, cu privire la calculul rezultatului fiscal pe anul 2016,

societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare cheltuielile reprezentand salarii.

Fata de afirmatia societatii contestatoare, analizand documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Pe anul 2016 societatea contestatoare nu a depus la organul fiscal teritorial declaratia privind impozitul pe profit, formular 101, si nu a declarat la bugetul statului impozit pe profit de plata iar in timpul controlului a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala doar documentele primare si situatii centralizatoare privind achizitiile si livrarile/prestarile efectuate precum si balantele de verificare intocmite pentru lunile martie, iunie si septembrie 2016.

Se retine ca, organele de inspectie fiscala au determinat cheltuieli deductibile fiscal pe anul 2016, astfel:

-din balanta de verificare aferenta lunii septembrie 2016, organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile totale cumulate inregistrate de societate;

-cheltuielile totale determinate de organele de control pentru lunile octombrie, noiembrie si decembrie 2016;

In aceste conditii se retine ca cheltuielile cu salariile aferente perioadei ianuarie septembrie 2016 sunt cuprinse in cheltuielile totale cumulate, inregistrate de societate, evidentiata conform balantei de verificare la 30.09.2016 prezentata in timpul controlului.

Pe perioada octombrie -decembrie 2016, cheltuielile deductibile fiscal au fost determinate de organele de inspectie fiscala pe baza documentelor de evidenta primara puse la dispozitie de societate asa cum rezulta din anexa 3 la Raportul de inspectie fiscala.

Analizand anexa 3 la Raportul de inspectie fiscala, se retine ca din totalul cheltuielilor deductibile fiscal stabilite pe perioada octombrie- decembrie 2016, suma ... reprezinta cheltuieli deductibile fiscal cu salariile.

Prin urmare, argumentul societatii contestatoare potrivit caruia organele de inspectie fiscala nu ar fi luat in considerare cheltuielile cu salariile ca fiind deductibile fiscal la calculul rezultatului fiscal pe anul 2016 nu este real si nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

In consecinta, avand in vedere ca prin prezenta decizie organul de solutionare a contestatiei a respins contestatia formulata de societatea contestatoare cu privire la cheltuielile cu descarcarea de gestiune a marfii facturata clientilor cu discount de 100%, pentru care nu s-au inregistrat venituri impozabile, cheltuielile in valoare cu descarcarea din gestiune a marfurilor in baza bonurilor de consum reprezentand cartele, telefoane si tehnica de calcul pentru care societatea sustine ca a avut ca scop sustinerea unor campanii promotionale, fara a prezenta documente doveditoare si cheltuielile cu serviciile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea C fara a prezenta documente din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate, faptul ca argumentele prezentate de societatii contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala iar urmare analizei efectuate s-a retinut ca impozitul pe profit a fost stabilit conform prevederilor legale aplicabile pe perioada verificata , in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, mai sus enuntate, si se va respinge ca neintemeiata, contestatia formulata de Societatea X si cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata , pe perioada 01.07.2013-31.12.2016, prin Decizia de impunere.

De asemenea, avand in vedere prevederile legale invocate si precizarile de la pct.III1, 2 si 3 din prezenta decizie, se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata , pe perioada 01.08.2013-30.04.2017 , prin Decizia de

impunere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se

## DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X , inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.