

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR
PUBLICE A JUDETULUI P R A H O V A
Ploiesti - Str. Aurel Vlaicu, Nr. 22 - 24,
Serviciul Solutionare Contestatii
Telefon: 0244/407710 - int.892.

DECIZIA Nr. 55 din 19 iulie 2005
privind solutionarea contestatiei formulată de
Societatea Comercială "... S.R.L.
din municipiul..., judetul Prahova

Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul **Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului Prahova** a fost sesizat de **Activitatea de Control Fiscal Prahova**, prin adresa nr. ...din 14 iunie 2005 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. .../15 iunie 2005, în legătură cu contestatia **S.C. "... S.R.L.** formulată împotriva **Raportului de inspectie fiscală** încheiat la data de **29 aprilie 2005** de inspector din cadrul **A.C.F. Prahova**, **act administrativ fiscal**, precum si împotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală Nr. ...din 03.05.2005**, comunicate societății comerciale la data de 03 mai 2005.

În conformitate cu prevederile *art.178 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată, prin adresa sus-mentionată, **A.C.F. Prahova** a transmis **Dosarul contestatiei** către D.G.F.P. Prahova.

Organul de solutionare a contestatiei constatând îndeplinirea prevederilor *art. 176 si ale art.178 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX - Solutionarea contestatiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale - al Ordonantei Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicată* (republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 560/24 iunie 2004), respectiv depunerea contestatiei în termen de 30 zile de la comunicarea actelor atacate, înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. .../31 mai 2005, iar apoi la A.C.F. Prahova sub nr. .../01 iunie 2005, precum si încadrarea în cuantumul de până la 5 miliarde lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestatiei.

S.C. "... S.R.L. are sediul de afaceri în **municipiul...**, Str. ..., judetul Prahova, este înmatriculată la Registrul Comerțului Prahova sub nr. **J29/...** si are **codul unic de înregistrare ...** cu atribut fiscal **R**.

Obiectul contestatiei îl constituie suma totală de... lei – din care:

- *diferență suplimentară de plată la impozitul pe profit* lei;
- *majorări, dobânzi si penalități aferente acestei diferențe* ... lei;
- *diferență suplimentară de plată la T.V.A.* lei;
- *majorări, dobânzi si penalități aferente acestei diferențe* ... lei;

Din analiza actelor si documentelor existente în Dosarul contestatiei, rezultă:

I. – Sustinerile contestatoarei sunt următoarele:

"[...] Subsemnatul..., reprezentant legal al SC "... SRL, [...], contest sumele înscrise de Inspectorul din cadrul D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Control Fiscal în Decizia de Impunere privind obligatiile fiscale stabilite de Inspectia Fiscală comunicată cu adresa nr..../3.05.2005, [...].

1. Referitor la **Raportul de inspectie fiscală** înregistrat la D.G.F.P.Prahova - D.C.F. sub nr. /3.05.2005,...., **impozitul pe profit**, organul de control menționează:

1.1.[...].

În cazul combustibililor documentul justificativ îl reprezintă bonul fiscal emis de aparatele de marcat electronice fiscale, aprobat conform OUG Nr.28/1999 [...].

SC... SRL detine în patrimoniu autoturismul cu nr.PH-..., iar prin înscrierea acestuia atît în facturile emise, cît si la cele de aprovizionare, la capitolul "Date privind expediția", persoanele care au întocmit documentele si-au asumat răspunderea asupra realității înscrisului.

Dealtfel, documentele invocate (foi de parcurs, foi de activitate zilnică a autovehiculelor) nu sunt precizate ca documente justificative de OMFP Nr.1850/2005 privind registrele si formularele financiar-contabile.

Prin neregnoasterea cheltuielilor cu combustibili, organul de control nu acceptă dreptul contribuabilului de a se deplasa în interesul afacerii, de a efectua cheltuieli în scopul realizării de venituri conform art.21 alin(1) din Legea Nr.571/2003 si conform Legii contabilității nr.82/1991 republicată.-

1.2. "Totodată au fost identificate cheltuieli de natura celor de protocol reflectate în cont 607".

Având în vedere specificul activității firmei, respectiv partener... (se va vedea SC "... SRL regăsită în actul de control atît la clienti, cît si la furnizor) societatea înregistrează pe costuri produsele utilizate la prezentările... (afacerile de network marketing se bazează pe prezentarea produselor si atragerea clientilor atît ca si consumatori, cît si ca viitori parteneri de afaceri), această categorie de cheltuieli se încadrează la art.21, alin.(2) lit.j), respectiv marketing, studiul pietei, promovarea de produse existente sau noi, fiind cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri[...].

1.3. analizînd prevederea legală invocată de organul de control (art.4(6), lit.j) din O.G.70/1994) se constată că, cval participării asociatului unic la seminar...., nu se regăsește în categoriile de cheltuieli în favoarea asociatului (asa cum sunt definite de HG.402/2000), ea reprezentînd cval materialelor de pregătire în vederea promovării afacerii (tehnici de vînzare, principiu de formare a rețelei... etc).

2.Referitor la Raportul de inspectie fiscală nr..../2005,... TVA deductibilă si .. TVA colectată:

2.1.- se contestă suma de... lei pentru care s-a consemnat că a fost dedusă conform avizelor de însoțire a mărfii (în anexă se prezintă facturile emise de SC "... SA, jud.Brăila.: [...].

2.2. avînd în vedere că produsele... utilizate la prezentările de marketing (asa cum s-a demonstrat la pct.1.2.) nu fac obiectul unor cheltuieli de protocol, se contestă T.V.A. colectată aferentă, respectiv... lei si accesoriile calculate.

2.3. dat fiind că cheltuielile cu combustibilii sunt cheltuieli aferente realizării veniturilor, bonurile fiscale sunt documente legale de procurare a combustibililor, faptul că în practică- vînzătorii de statiile PECO nu înscriu datele beneficiarului dar stampila furnizorului există, deficiența putea fi remediată în timpul controlului (firma a dovedit dovedit că este bună platnică, neînregistrînd restante la bugetul consolidat, respectă legislatia în vigoare), contestăm încadrarea în categoria T.V.A., nedeductibilă a sumelor înscrise pe bonurile fiscale. [...]."

II. – Din Raportul de inspectie fiscală încheiat la 29 aprilie 2005 - anexă la Decizia de impunere Nr. ...din 03 mai 2005 emisă de A.C.F. Prahova, rezultă următoarele:

* – **Inspectia fiscală** a avut ca obiectiv, printre altele, si verificarea modului de calcul, evidentiere si virare a obligatiilor la bugetul general consolidat al statului datorate de S.C. "... S.R.L. în perioada 1 ianuarie 2000 - 31 decembrie 2004.

* – La CAPITOLUL III - A. Referitor la modul de determinare, evidentă si virare a obligatiilor datorate bugetului general consolidat al statului, la pct. 1. Impozitul pe profit si la pct. 3. Taxa pe valoarea adăugată, pag., respectiv ... din actul atacat, este consemnat:

"1. Impozitul pe profit

ANUL 2000

[...] - în perioada 01.01 - 31.12.2000, unitatea a înregistrat cheltuieli cu combustibilii atît în cont 6012 - anexa nr.2.2., cît si în cont 6012.1 neputînd prezenta documente

justificative care să facă dovada efectuării operațiunii (în spetă foi de parcurs pentru autovehicule, fise de activitate zilnică a autovehiculelor, ordine de deplasare etc.);

- deasemenea, pentru sumele reflectate în cont 6718, societatea nu a fost în măsură să pună la dispoziție documente justificative.

În consecință aceste costuri au fost tratate ca nedeductibile în baza dispozițiilor art. 4(6), lit.m) din O.G. nr.70/1994, republicată cu modificările și completările ulterioare.

- în intervalul ianuarie - decembrie 2000 au fost identificate cheltuieli de natura celor de protocol reflectate în cont 607 - anexa nr.2.3, fapt confirmat și de administrator prin răspunsul dat la întrebarea nr.3 din nota explicativă - anexa nr.2.5.

Întrucât la finele anului 2000 unitatea înregistrează pierdere, aceste cheltuieli au fost tratate ca nedeductibile în baza dispozițiilor art. 4(6), lit. c) din O.G. nr.70/1994, [...], cu valoarea acestora urmând a se majora masa profitului impozabil cu ocazia recalculării.

- în anul 2000 au fost majorate costurile de exploatare (cont 601.8) cu valori reprezentând cheltuieli efectuate de societate pentru participarea asociatului unic la seminar Network Twenty One, situația analitică fiind prezentată în anexa nr.2.4.

Din punct de vedere fiscal aceste sume reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit conform art.4(6), lit.j) din O.G.nr.70/1994, [...].

Fată de cele arătate, la data de 31.12.2000 s-a stabilit un **impozit pe profit suplimentar** în valoare totală de... lei. [...].

ANUL 2004

[...] - identic anilor 2000 și 2001 unitatea a înregistrat cheltuieli cu combustibili în cont 6022 - anexa nr.2.2, pentru care nu a fost în măsură să prezinte documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii (în spetă foi de parcurs pentru autovehicule, fise de activitate zilnică a autovehiculelor etc.);

- totodată, au fost identificate cheltuieli de natura celor de protocol reflectate în cont 607 - anexa nr.2.3, așa cum rezultă și din răspunsul dat de administrator la întrebarea nr.3 din nota explicativă - anexa nr.2.5. .

La control aceste costuri au fost tratate ca nedeductibile în baza dispozițiilor art.21(3), lit. a) și 21(4), lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, [...], cu valoarea acestora urmând a se majora masa profitului impozabil cu ocazia recalculării[...].

La data de 31.12.2004 s-a stabilit un **impozit pe profit de... lei, cu... lei mai mare** decât cel determinat de societatea controlată.

În concluzie, pe total perioadă verificată impozitul pe profit suplimentar reprezintă... lei (... an 2000 +... an 2004).

[...].

3. Taxa pe valoarea adăugată

a) Cu privire la T.V.A. deductibilă

[...], s-a stabilit la control o TVA deductibilă în sumă totală de... lei, cu... lei mai mică decât cea determinată de societatea verificată, astfel :

... lei - TVA dedusă conform avizelor de însoțire a mărfii emise de S.C. ...S.A. Brăila[...].

... lei - TVA aferentă aprovizionărilor de combustibili pe bază de bonuri fiscale ce nu îndeplinesc condițiile prevăzute de pct. 10.12, lit.b) din H.G.nr.401/2000, art.62(1) din H.G.nr.598/2002 și pct.51, alin.2 din H.G. nr.44/2004, [...].

... lei - TVA aferentă serviciilor efectuate în favoarea asociatului [...], contrar prevederilor art.19, lit.b) din O.U.G. nr.17/2000 și pct. 10.13. din H.G. nr.401/2000, respectiv art.24, pct.2, lit.a) din Legea nr. 345/2002.

b) Referitor la T.V.A. colectată

[...] Fată de TVA colectată stabilită de societate în cuantum de... lei, la control TVA colectată este de... lei.

Diferența de... lei reprezintă TVA colectată pentru depășirea limitei de deductibilitate a cheltuielilor de protocol și cea aferentă unor costuri nedeductibile, așa cum s-a prezentat detaliat la capitolul "impozitul pe profit".

III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, organul de soluționare a cauzei constată:

* - Verificarea efectuată de organele de control aparținând A.C.F.Prahova la S.C.... S.R.L. și concretizată prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 29.04.2005 a cuprins perioada ianuarie 2000 - august 2001 și ianuarie - decembrie 2004 pentru impozitul pe profit și ianuarie 2000- decembrie 2004 pentru taxa pe valoarea adăugată, rezultatele controlului fiind contestate de societate.

A) - Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de... lei, ca urmare a **neacordării deductibilității fiscale pentru următoarele cheltuieli** aferente perioadelor 1 ianuarie 2000 - 31 august 2001 și 1 ianuarie - 31 decembrie 2004:

Sume contestate-total..... lei:

- consum carburanți auto (fără documente justificative) lei;
- cheltuieli considerate că au fost efectuate în favoarea asociatului unic lei;
- cheltuieli cu mărfurile considerate a fi cheltuieli de protocol lei;

Sume necontestate-total..... lei:

- cheltuieli de protocol peste limita deductibilă (an 2001) lei;
- cheltuieli cu reclama (fără a avea la bază un contract) lei;
- cheltuieli cu majorări și penalități de întârziere lei;
- alte cheltuieli excepționale (fără documente justificative)..... lei.

* La 31.12.2000, societatea a înregistrat în evidența contabilă o pierdere contabilă și fiscală în suma de... lei.

La control s-a stabilit pentru anul 2000 un profit impozabil în suma de... lei, ca urmare a considerării cheltuielilor în suma de... lei ca nedeductibile fiscal, din care se contestă și se motivează suma de... lei, reprezentând:

- ... lei cheltuieli cu combustibilul ;
- ... lei cheltuieli cu participarea asociatului unic la seminarul... ;
- ... lei cheltuieli de natura celor de protocol.

* În perioada ianuarie - august 2001, societatea a înregistrat o pierdere în suma de... lei, iar la control s-a stabilit o pierdere fiscală în suma de... lei, cu... lei mai puțin, aceasta diferență reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal de natura celor de protocol.

* La 31.12.2004 societatea a înregistrat un profit impozabil în suma de... lei, pentru care a constituit un impozit pe profit datorat în suma de... lei.

La control s-a stabilit un profit impozabil în suma de... lei, cu... lei mai mult, din care se contestă și se motivează cheltuieli nedeductibile în suma de... lei, reprezentând:

- ... lei cheltuieli cu combustibilul;
- ... lei cheltuieli de natura celor de protocol.

Impozitul pe profit datorat stabilit la control a fost în suma de... lei, cu... lei mai mult decât cel stabilit de societatea comercială (... lei -... lei).

* Pe total perioada verificată, la control s-a stabilit o diferență suplimentară la impozitul pe profit în suma de... lei, respectiv de... lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere în suma de... lei, dobânzi în suma de... lei și penalități de întârziere în suma de... lei.

a) Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile cu combustibilul în suma totală de... lei(... lei pentru anul 2000+... lei pentru anul 2004)

* - În perioada supusă inspecției fiscale, obligația privind impozitul pe profit a fost reglementată de următoarele acte normative:

- La **art. 4 alin.(6) lit. m)** din **Ordonanța Guvernului nr. 70/1994** privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 1 ianuarie 2000, se prevede:

“Art. 4. - (1) [...]”

(6) În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:

m) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ;”

- La TITLUL II Impozitul pe profit - CAPITOLUL II Calculul profitului impozabil din **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal - art. 21 alin. (4) lit. f)**, în vigoare de la 01.01.2004, se prevede:

“Art. 21. - (1) [...];

[...] (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;”.

- În Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal - aprobate prin **H.G. nr. 44/2004**, la pct. 33 și 44, se precizează:

Referitor la lit. f) a alin. (4) al art. 21 din lege:

“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.”

* - Organele de inspecție fiscală, motivat de faptul că societatea comercială **nu a prezentat la control documente justificative privind consumul cantităților de carburanți auto achiziționați**, în sumă totală de... lei, respectiv “(... foi de parcurs pentru autovehicule, fișe de activitate zilnică a autovehiculelor, ordine de deplasare etc.)” au considerat că aceste cheltuieli au fost înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente legal întocmite - fiind astfel nedeductibile fiscal - conform prevederilor **lit. m) a alin. (6) al art. 4 din O.G. nr. 70/1994**, respectiv ale **lit. f) a alin. (4) al art. 21 din Legea nr. 571/2003** (mai sus citate).

Contestatoarea susține că: “[...] În cazul combustibililor documentul justificativ îl reprezintă bonul fiscal emis de aparatele de marcat electronice fiscale, aprobat conform OUG Nr.28/1999 [...].

În conformitate cu prevederile **pct. 61 lit. (c) din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991** - aprobat prin **H.G. nr. 704/1993**, în cadrul “stocurilor propriu-zise” sunt cuprinse și materialele consumabile în categoria cărora sunt incluși și **combustibili**.

Astfel, **bonul fiscal** emis de furnizorul de combustibil **este document justificativ al achiziției** în baza căruia cumpărătorul este obligat să întocmească documentul justificativ de primire în gestiune - respectiv “Notă de receptie și constatare de diferențe” cod 14-3-1A.

Ulterior, când combustibilul este consumat, societatea comercială avea obligația întocmirii “Bonului de consum” cod 14-3-4A ca document justificativ pentru înregistrarea cheltuielilor cu combustibili. De asemenea, societatea avea obligația întocmirii foilor de parcurs pentru autovehiculele folosite, în vederea justificării kilometrilor parcurși în interesul afacerii.

Tot în **Regulamentul** aprobat prin **H.G. nr. 704/1993** este prezentată și Monografia privind înregistrarea în contabilitate a principalelor operațiuni economice, printre care și cea privind **stocurile**, respectiv:

- achiziționarea de la furnizori: 301 = 401

- consum de materiale consumabile: 601 = 301

Începând cu data de **1 ianuarie 2003** a intrat în vigoare **Ordinul M.F.P. nr. 306/2002** pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, care cuprinde la pct. 4.57, 4.58 și 4.59 aceleași prevederi referitoare la stocuri.

Prin înregistrarea direct pe cheltuieli a bonului fiscal emis de furnizorul de combustibil auto, S.C. “...” S.R.L. și-a asumat răspunderea neîntocmirii documentelor justificative privind bunurile achiziționate de natura stocurilor (Notă de receptie și constatare de diferențe), respectiv a **neîntocmirii documentelor justificative privind consumul de combustibili auto** (Bon de consum, Foi de parcurs pentru autovehicule), fapt constatat la inspecția fiscală din 29 aprilie 2005 și sancționat de organul de control prin neacordarea deductibilității fiscale a acestor cheltuieli.

Fata de cele prezentate mai sus, se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

b) Referitor la capatul de cerere privind cheltuielile de natura celor de protocol in suma totala de... lei (... lei pentru anul 2000 +... lei pentru anul 2001 si... lei pentru anul 2004)

Cheltuielile in suma de... lei au fost denumite la control "cheltuieli de natura celor de protocol reflectate in contul 607" si au fost considerate nedeductibile fiscal in baza prevederilor **art.4 alin.(6) lit.c) din O.G.nr.70/1994 privind impozitul pe profit si a art.21 alin(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, care mentioneaza:

O.G. nr. 70/1994, cu modificarile si completarile ulterioare:

(6) In intelesul alin(1) cheltuielile nedeductibile sunt:

[...]

c) cheltuielile de protocol care depasesc limita de 2% aplicata asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor si cheltuielilor aferente, inclusiv accizele mai putin cheltuielile cu impozitul pe profit, si cheltuielile de protocol inregistrate in cursul anului."

Acelesi prevederi sunt cuprinse si in **Legea nr.571/2003**.

Prin contestatia formulata si prin completarea adusa acesteia prin adresa inregistrata la D.G.F.P.Prahova sub nr..../08.07.2005, S.C.... S.R.L. mentioneaza ca produsele inregistrate pe costuri in contul 607 "cheltuieli privind marfurile", reprezinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii veniturilor si sunt produse ce se incadreaza in "specificul activitatii firmei, respectiv de partener...", activitate desfasurata in baza contractului nr..../10.11.1997 incheiat intre firma... S.R.L. si S.C. ...S.R.L.

Aceasta activitate de marketing este descrisa pe larg in adresa susmentionata si ea consta in principal in cumpararea de la firma... S.R.L. a unor produse din import, prezentarea acestora diversilor consumatori si vanzarea lor, avandu-se in vedere si respenctindu-se "principiile de vanzare oferite de acest nou sistem de distributie (in retea) si codul etic...".

" In urma prezentarii , aproape zilnice, la diversii terti de catre SC ...SRL a planului de afacere si a produselor(prin vazut,gustat, incercat etc) SC... SRL exemplifica la sfirsitul fiecarei luni prin procese verbale de consum ale produselor, acest proces. Mentionez ca acest drum: parteneriat,cumparare de produse, prezentarea planului de vinzari si marketing, prezentarea de produse ... ,vanzarea de produse si obtinerea de venituri de catre SC...SRL, le-am exemplificat prin anexarea la acest dosar a citorva documente- facturi ... facturi catre clienti, bonuri de consum, facturi emise catre... de prestare de serviciu, de catre SC... SRL."

Urmare acestei activitati, S.C.... S.R.L. realizeaza venituri din vanzarea marfurilor inregistrate in contul 707 "Venituri din vanzarea marfurilor" si totodata factureaza lunar catre firma... S.R.L. c/valoarea serviciilor efectuate, realizandu-se venituri inregistrate in contabilitate in contul 704 "Venituri din lucrari executate si servicii prestate", conform balantelor de verificare anexate de organul de control la Raportul intocmit.

Pentru exemplificare, societatea a anexat la dosarul contestatiei :

- copie de pe contractul susmentionat ;
- copii de pe opt facturi de cumparare a produselor... de la furnizorul... S.R.L.Bucuresti;
- copii de pe 7 facturi fiscale de vanzare a acestor produse de catre S.C.... S.R.L diverselor persoane fizice;
- copii de pe facturi fiscale emise de S.C.... S.R.L. catre S.C.... S.R.L reprezentand c/valoare prestari servicii;
- copii de pe procese verbale de dare in consum si de scoaterea din gestiune a diverselor produse consumate in timpul prezentarii activitatii de tip" ...".

Avand in vedere sustinerile prezentate in contestatie, ca si documentele depuse in copie de societate, rezulta ca suma de... lei nu reprezinta cheltuiala de protocol , nedeductibila fiscal, ci este o cheltuiala deductibila fiscal aferenta veniturilor realizate, reprezentand c/valoare unor produse consumate ca mostre, in scopul stimularii vanzarilor si pentru dezvoltarea activitatii de marketing.

Deductibilitatea acestor cheltuieli este data de art.4 alin(4) din O.G.nr.70/1994 privind impozitul pe profit(pentru perioada 2000-2001), ca si de art. 21 alin(2) lit.d) si i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (pentru anul 2004), unde se precizeaza:

Art.4 alin(4) din O.G.nr.70/1994:

“ (4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente realizarii veniturilor.”

Art.21 alin(2) din Legea nr.571/2003

“(2) Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si:

d) [...].Se includ in categoria cheltuielilor de reclama si publicitate si bunurile care se acorda in cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru incercarea produselor si demonstratii la punctele de vanzare, precum si alte bunuri si servicii acordate cu scopul stimularii vanzarilor.”

i) cheltuielile pentru marketing, studiul pietei, promovarea pe piete existente sau noi, participarea la targuri si expozitii, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii, in cazul in care contribuabilul realizeaza profit in exercitiul curent.”

Fata de cele prezentate mai sus, se va admite contestatia formulata pentru acest capat de cerere.

c) Referitor la capatul de cerere privind cheltuiala in suma de ... lei reprezentand participarea asociatului unic la seminariile organizate de firma...

In actul de control se mentioneaza ca in anul 2000 au fost majorate costurile de exploatare cu suma de... **lei** reprezentand participarea asociatului unic, d-l..., la seminariile organizate de firma susmentionata, intrucat aceste cheltuieli trebuiau sa fie suportate de firma... SRL Bucuresti.

Aceasta suma a fost considerata nedeductibila fiscal, conform **art.4 alin (6) lit. j) din O.G.nr.70/1994**, unde se precizeaza

“(6) In intelesul alin(1) cheltuieli nedeductibile sunt:

j) orice cheltuieli facute in favoarea actionarilor sau a asociatilor,....”.

În Instructiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit - aprobate prin **Hotărârea Guvernului nr. 402/2000**, referitor la prevederile mai sus citate, se precizează:

Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea actionarilor sau a asociatilor, în sensul prevederilor lit. j), următoarele:

- cheltuielile cu amortizarea, întreținerea si cu repararea mijloacelor de transport utilizate de asociat sau de actionar;
- cheltuielile de transport, cazare si diurnă efectuate de actionarul sau asociatul care nu are calitatea de angajat;
- bunurile, mărfurile si serviciile acordate asociatilor sau actionarilor, precum si lucrările executate în favoarea acestora;
- cheltuielile cu chiria si întreținerea spatiilor puse la dispozitia acestora;
- alte cheltuieli efectuate în favoarea actionarilor sau asociatilor, care nu se referă la activitatea desfășurată de contribuabil

Prin contestatia formulata, S.C.... S.R.L. precizeaza ca, realizarea de venituri in sistem “...”, presupune”.....o munca de cautare, contactare de persoane, explicarea planului de vinzari si cumparari..., deschiderea relatiei de parteneriat, instruirea si sprijinirea lor in dezvoltarea propriei afaceri.

Ca SC... SRL sa realizeze toate acestea are nevoie de pregatire. In acest proces de pregatire, instruire si dezvoltarea acestui tip de afacere -... primim ajutor optional de la firma de consultanta..., care are la nivelul intregi tari un program de instruire, pentru cei care doresc, prin carte caseta si intalnire.”

Se mai precizeaza ca participarea la seminariile organizate de firma... presupune achizitionarea unui bilet de intrare(valoarea acestuia fiind de... lei, conform anexei nr... la Raport) ca si achizitionarea unor materiale informationale - carti, casete , pe baza de facturi fiscale(valoarea acestora fiind de... lei, conform anexei nr.... la Raport), pe care ulterior le vinde persoanelor fizice sau le imprumuta acestora.

La dosarul contestatiei au fost depuse copii de pe bonuri de intrare la seminar, procese verbale privind participarea asociatului unic la seminariile organizate, facturi de cumparare carti, casete si facturi emise de societate pentru vanzarea acestora, ca si copie de pe contractul nr.... incheiat intre S.C....S.R.L. si S.C.... S.R.L.Bucuresti.

In cuprinsul acestui contract se prevede faptul ca "..... SRL va organiza pe cheltuiala sa diverse cursuri de pregatire ca si seminarii de tehnica comerciale...", insa suma de... lei nu este aferenta acestor seminarii organizate de firma...., pentru care nu s-au inregistrat cheltuieli, ci reprezinta /valoarea unor seminarii organizate de o alta firma, respectiv firma de consultanta....

Astfel, afirmatia din Raport precum ca "aceste costuri trebuiau a fi suportate de firma... SRL Bucuresti", nu este argumentata si nu se justifica, intrucat suma de... lei nu provine din colaborarea cu aceasta firma, iar firma de consultanta nu s-a angajat sa suporte cheltuielile efectuate cu instruirea personalului in activitatea de marketing.

Drept urmare, se constata ca suma de... lei nu reprezinta cheltuieli facute de S.C.... S.R.L. in favoarea asociatului unic, ci reprezinta cheltuieli deductibile efectuate de aceasta societate in anul 2000 in vederea desfasurarii activitatii si realizarii de venituri de tip "...", drept pentru care se va admite contestatia formulata pentru acest capat de cerere, conform prevederilor **art.4 alin(4) din O.G.nr.70/1994**, mai sus citat.

Avand in vedere cele prezentate mai sus la **pct. a), b), si c)**, rezulta ca, din totalul cheltuielilor nedeductibile stabilite la control si contestate de societatea comerciala in suma de... lei, prin prezenta decizie se stabilesc ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil suma de... lei (... lei prezentata la pct.b) +... lei prezentata la pct.c)) aferenta anilor 2000, 2001 si 2004, drept pentru care se va admite contestatia formulata pentru impozitul pe profit aferent in suma de... lei (... leix25%) iar pentru diferenta de... lei (... lei diferenta impozit stabilita la control -... lei impozit admis) se va respinge contestatia ca neintemeiata si nemotivata.

Pe cale de consecinta, se admite contestatia si pentru accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de 7.990.000 lei, respectiv pentru suma totala de... lei, din care :

- majorari de intarziere = lei;
- dobanzi = lei;
- penalitati = lei ,

si respinge ca neintemeiata contestatia pentru suma totala de... lei,

din care:

- majorari de intarziere = lei;
- dobanzi = lei;
- penalitati = lei.

B. Referitor la capatul de cerere privind Taxa pe valoarea adaugata

In perioada verificata ianuarie 2000- decembrie 2004, S.C. ...S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila TVA deductibila in suma totala de... lei, TVA colectata in suma totala de... lei si TVA de plata in suma totala de... lei.

La control, s-a stabilit TVA deductibila in suma de... lei, cu... lei mai putin decat cea inregistrata de societate, din care se contesta si se motiveaza suma de... lei, reprezentand:

- ... lei TVA aferenta cheltuielilor cu combustibilul;
- ... lei TVA aferenta unor avize de insotire marfa.

De asemenea, la control s-a stabilit TVA colectata in suma de... lei, cu... lei mai mult, din care se contesta suma de... lei aferenta cheltuielilor de protocol stabilite ca nedeductibile fiscal.

Fata de TVA de plata calculata de societate in suma de... lei, la control s-a stabilit TVA de plata in suma totala de... lei, cu... lei mai mult, din care se contesta suma de... lei (... lei TVA deductibila+... TVA colectata).

Totodata, au fost calculate majorari de intirziere in suma de... lei, dobanzi in suma de... lei si penalitati de intarziere in suma de... lei.

* - La **art. 19** din **Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000** privind taxa pe valoarea adăugată (în vigoare în perioada 15 martie 2000 - 31 mai 2002), se prevede:

“Art. 19. - Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:

a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.

Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18.

* - În **Normele de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată** - aprobate prin **Hotărârea Guvernului nr. 401/2000**, referitor la prevederile mai sus citate, se precizează:

“Norme:

10.12. Pentru exercitarea dreptului de deducere contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să justifice prin documente legal întocmite cuantumul taxei.

Documentele legale sunt:

a) exemplarul original al facturii fiscale sau, după caz, alte documente specifice aprobate potrivit Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, pentru bunurile și serviciile cumpărate de la furnizorii din țară;

b) bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, aprobate conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, cu modificările și completările ulterioare, aparținând unităților de desfacere a carburanților auto, dacă sunt stampilate și au înscrise denumirea contribuabilului cumpărător și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

Nerespectarea prevederilor lit. b) atrage pierderea dreptului de deducere a taxei aferente carburanților auto achiziționați; [...].

Cadrul legal privind regimul deducerilor taxei pe valoarea adăugată, după data de 1 iunie 2002 și până la data de 31 decembrie 2004, **a păstrat în esență aceleași prevederi și norme citate mai sus**, acestea regăsindu-se la:

- **art. 24** din **Legea nr. 345/2002** privind taxa pe valoarea adăugată (în vigoare în perioada 1 iunie 2002 - 31 decembrie 2003);

- **art. 62** din **Hotărârea Guvernului nr. 598/2002** pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată;

- **art. 145** din **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal (în vigoare de la 1 ianuarie 2004);

- **pct. 51. alin. (2)** din **Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal** referitoare la TITLUL VI - Taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin **Hotărârea Guvernului nr. 44/2004**.

a) Referitor la capatul de cerere privind TVA deductibilă în suma de... lei aferentă cheltuielilor de combustibil din perioada 2000-2004

În actul de control se menționează că nu au fost respectate prevederile legale privind completarea bonurilor fiscale cu denumirea societății cumpărătoare și cu nr. de înmatriculare al autovehiculului, și deci societatea comercială nu are drept de deducere a TVA în suma totală de... lei, detaliată în anexa nr....

Prin contestația formulată se recunoaște această deficiență, dar se motivează că “vinzătorii de la stațiile PECO nu înscriu datele beneficiarului dar stampila furnizorului există”, iar “deficiența putea fi remediată în timpul controlului”.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, respectiv **pct. 10.12. lit. b) din H.G. nr. 401/2000, art. 62 alin. (1) din H.G. nr. 598/2002 și pct. 51 alin. (2) din H.G. nr. 44/2004**, ca și constatările organului de control, rezultă că societatea comercială nu are drept de deducere a TVA în suma de... lei, întrucât pe bonurile fiscale de achiziționare a combustibilului nu a fost înscrisă denumirea societății cumpărătoare, în speta S.C.... S.R.L. și nici nr. de înmatriculare al

autovehiculului , drept pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

b) Referitor la capatul de cerere privind TVA deductibila in suma de... lei dedusa pe baza a trei avize de insotire a marfurilor din anul 2001.

In Raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca societatea a dedus TVA pe baza avizelor de insotire a marfurilor nr. .../27.08.2001(TVA in suma de... lei), nr. .../19.11.2001 si nr. .../19.11.2001(TVA in suma de... lei), avize care nu reprezinta documente justificative pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, conform prevederilor **pct.10.12 lit.a) din H.G.nr.401/2000.**

La contestatia formulata societatea a anexat copii de pe cele trei facturi fiscale emise de S.C.... S.A.Braila, care cuprind TVA in suma de... lei, astfel:

- factura nr.../27.08.2001 (TVA in suma de... lei);
- factura nr.../19.11.2001(TVA in suma de... lei);
- factura nr.../19.11.2001(TVA in suma de... lei).

Facturile sunt completate cu toate datele de identificare atat ale furnizorului cat si ale cumparatorului (S.C... S.R.L.) si au fost prezentate in original organului de solutionare a contestatiei, care a semnat si datat aceste facturi.

Drept urmare, rezulta ca sunt indeplinite conditiile de deductibilitate prevazute de **art.19 din O.G.nr.17/2000 privind TVA si de pct.10.12 lit.a) din H.G.nr.401/2000**, mai sus citate, pentru suma de... lei TVA , intrucat aceasta suma este inregistrata in documente justificative reprezentate de trei facturi fiscale de aprovizionare cu marfuri alimentare, drept pentru care se va admite contestatia pentru acest capat de cerere.

c) Referitor la TVA colectata in suma de... lei aferenta cheltuielilor de protocol stabilite la control ca nedeductibila fiscal din perioada anilor 2000, 2001 si 2004(...).

La control s-a precizat ca s-au incalcat prevederile pct.1.8 din H.G.nr.401/2001, art.4 alin(2) din H.G.nr.598/2002 si pct.7 alin(3) si(6) din H.G.nr.44/2004 si ca suma de mai sus reprezinta TVA colectata pentru depasirea limitei de deductibilitate a cheltuielilor de protocol.

La pct.7 alin(3) si (6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **H.G.nr.44/2004**(valabila pentru anul 2004), se prevede:

“ (3) *Bunurile acordate gratuit in cadrul actiunilor de protocol nu sunt considerate livrari de bunuri in limita in care sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de protocol, stabilita la titlul II al Codului fiscal.*

(6) {...}*Depasirea limitelor constituie livrare de bunuri si se colecteaza taxa pe valoarea adaugata{...}.*”

Aceleasi prevederi sunt cuprinse si in **H.G.nr.401/2001**(valabila pentru anii 2000 si 2001).

Insa, asa cum am prezentat la capitolul “*Impozitul pe profit*”, lit.b), suma de... lei nu este o cheltuiala de protocol, ci reprezinta c/valoarea unor produse consumate ca mostre in activitatea de comert si marketing pentru produsele....

In acest caz **sunt valabile prevederile art.128 alin(9) lit.e) din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, unde se mentioneaza:

“ (9) *Nu constituie livrare de bunuri, in sensul alin(1), urmatoarele:*

e) acordarea in mod gratuit de bunuri ca mostre in cadrul campaniilor publicitare, pentru incercarea produselor sau pentru demonstratii la punctele de vanzare, alte bunuri acordate in scopul stimularii vanzarilor.”

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca societatea comerciala nu datoreaza TVA colectata in suma de... lei, intrucat acordarea de bunuri in scopul stimularii vanzarilor nu reprezinta livrare de bunuri, deci nu reprezinta operatiune impozabila , drept pentru care se va admite contestatia formulata pentru acest capat de cerere.

Fata de cele prezentate mai sus la capitolul privind taxa pe valoarea adaugata, repectiv la **pct a),b),si c)**, rezulta urmatoarele:

Deși se contesta toată diferența stabilită suplimentar la control în suma **de... lei TVA**, totuși se motivează doar suma de **... lei TVA**, astfel încât, prin prezenta decizie se va admite contestația formulată pentru TVA de plată în suma de **... lei** (... lei TVA deductibilă prezentată la pct.b)+... lei TVA colectată prezentată la pct.c)) și se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de **... lei TVA de plată** (prezentată la pct.a) și ca nemotivată pentru suma de **... lei TVA de plată**.

Pe cale de consecință, se va admite contestația și pentru accesoriile aferente TVA în suma de... lei, respectiv pentru suma de **... lei**, reprezentând:

- ... lei majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei dobânzi;
- ... lei penalități de întârziere,

și se va respinge contestația pentru suma de **... lei**, (... lei-... lei) reprezentând:

- ... lei majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei dobânzi;
- ... lei penalități de întârziere.

IV. - Concluzionând analiza pe fond a contestației formulate de Societatea Comercială “...” S.R.L. , județul Prahova, împotriva Raportului de inspecție fiscală din 29 aprilie 2005 încheiat de inspector din cadrul Activității de Control Fiscal Prahova, precum și împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală Nr. ...din 03.05.2005, în conformitate cu prevederile alin.(1) și (2) ale art. 185 din Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

D E C I D E :

1. - Admiterea parțială a contestației pentru suma totală de... lei – din care:

- diferență suplimentară de plată la impozitul pe profit lei;
- majorări de întârziere aferente acestei diferențe lei;
- dobânzi aferente acestei diferențe lei;
- penalități de întârziere aferente acestei diferențe lei;
- TVA de plată lei;
- majorări de întârziere aferente acestei diferențe lei;
- dobânzi aferente acestei diferențe lei;
- penalități de întârziere aferente acestei diferențe lei,

precum și anularea parțială a actului atacat pentru aceste sume.

2. - Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației pentru suma totală de... lei – din care:

- diferență suplimentară de plată la impozitul pe profit lei;
- majorări de întârziere aferente acestei diferențe lei;
- dobânzi aferente acestei diferențe lei;
- penalități de întârziere aferente acestei diferențe lei;
- TVA de plată lei;
- majorări de întârziere aferente acestei diferențe lei;
- dobânzi aferente acestei diferențe lei;
- penalități de întârziere aferente acestei diferențe lei.

3. - În conformitate cu prevederile alin.(2) al art. 187 din O.G. nr. 92/2003, republicată și ale alin. (1) al art. 11 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată - în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia - la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,

