



DECIZIA nr...../23.04.2013
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. S.R.L.
cu sediul în localitatea Tg.Mureș, str....., nr...., jud.Mureș
înregistrată sub nr...../26.02.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. S.R.L. cu sediul în localitatea Tg.Mureș, str., nr...., jud.Mureș**, asupra contestației nr./26.02.2013 formulată împotriva Deciziei de impunere F-MS...../23.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../23.01.2013 emise de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală [n baza Raportului de inspecție fiscală F-MS...../23.01.2013, comunicate petentei la data de 31.01.2013, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr./26.02.2013, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **..... lei**, compusă din:

- **..... lei** reprezentând impozit pe profit;
- **.... lei** reprezentând majorări/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- **... lei** reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

- **..... lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- **... lei** reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **.... lei** reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, petenta contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../23.01.2013 în ceea ce privește măsura corectării declarațiilor privind impozitul pe profit, în sensul diminuării pierderii fiscale aferente anului 2010 cu suma de lei.

Constat@nd c` [n spe\` sunt [ntrunite condi\iile prev`zute de art.205, art.206 ji art.209, alin.(1) lit.a) din Ordonan\a Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat`, D.G.F.P. Mureș], prin Biroul Soluționare Contestații, este legal [nvestit` s` solu\ioneze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș, petenta solicită anularea actelor întocmite cu ocazia controlului și exonerarea de la plata obligațiilor fiscale, stabilite pentru constatarea înscrisă la pct. c) impozit pe profit și pct. c) taxa pe valoarea adăugată din Raportul de inspecție fiscală nr.F-...../23.01.2013, invocând următoarele:

- cu ocazia controlului s-au stabilit suplimentar obligații în sumă totală de lei, față de care petenta contestă impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată în valoare de lei și diminuările de pierdere înregistrate de societate, stabilite pentru cheltuielile în sumă de 64.400 lei, plus majorările și penalitățile de întârziere aferente calculate pentru constatările din raportul de inspecție fiscală de la cap. III, lit.c);

- organele de control s-au limitat la afirmația că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 21, alin.(4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în cazul cheltuielilor înregistrate în baza contractelor încheiate cu SC SRL, fără a analiza dacă acestea au condus la realizarea de venituri;

- petenta precizează că în anul 2009 SC SRL a comercializat produsele prin intermediul a patru puncte de lucru, dar din cauza scăderii vânzărilor asociații au hotărât închiderea a două puncte de lucru, urmând ca să rămână active două magazine și anume, Magazinul situat în Tg.Mureș,, nr. ... și Magazinul situat în Tg.Mureș,, nr.;

- asociații au încercat în decursul anului 2009 diferite modalități de a face publicitate mărfurilor, nu cu foarte mare succes, dar cu costuri substanțiale;

- întrucât o bună parte a mărfurilor din magazinul reprezintă obiecte din argint sub formă de bijuterii, asociații au renunțat la modul lor de a face publicitate prin calendare, carduri cu reducere de preț, reclame făcute artizanal lipite pe slâpi, etc și au apelat la societăți de publicitate;

- în perioada 01.09.2010-31.10.2010, serviciile prestate constând în "Producție spot" și „Reportaj de prezentare" au fost realizate de către firma SC SRL;

- în perioada 01.11.2010- 31.07.2011, serviciile prestate constând în "Promovarea în rețeaua socială Facebook.com până la acumularea la un nr. de 25.000 de prietenii" au fost realizate de către firma SC SRL și în urma acestui tip de publicitate care se referea numai la magazinul, cifra de afaceri a crescut în perioada septembrie 2010-decembrie 2010, față de aceeași perioadă a anului anterior cu un procent de 15%, reprezentând lei (..... lei – lei) în sumă absolută,

conform tabelului prezentat de petentă la pagina 2 din contestație întocmit pe baza fișei contului 707.1 depusă ca anexă la dosarul cauzei (anexele nr. 1 și 2);

- în egală măsură, cifra de afaceri a crescut în perioada ianuarie -iulie 2010, față de aceeași perioadă a anului anterior cu un procent de 37%, reprezentând lei (..... lei – lei) în sumă absolută, conform tabelului prezentat de petentă la pagina 3 din contestație întocmit pe baza fișei contului 707.1 depusă ca anexă la dosarul cauzei (anexele nr. 3 și 4);

- întrucât această formă de publicitate nu se referea și la mărfurile din magazinul, cifra de afaceri rezultată în urma vânzării nu a crescut ci dimpotrivă în prima perioadă a scăzut cu lei (..... lei – lei), iar în a doua perioadă a crescut aproape nesemnificativ cu lei (..... lei – lei) conform tabelului prezentat de petentă la pagina 3 din contestație întocmit pe baza fișei contului 707.1 depusă ca anexă la dosarul cauzei (anexele nr. 5, 6, 7 și 8);

- scopul contractării serviciilor de promovare, publicitate și reclamă era de a crește volumul vânzărilor, care din cauza crizei economice era în scădere;

- după încheierea primelor contracte au crescut vânzările și implicit a crescut și profitul, dovadă concretă pentru necesitatea efectuării acestor servicii;

- organele de control au menționat că nu s-a îndeplinit condiția legală privind dovada efectuării serviciilor;

- petenta susține că dovada prestării publicității o constituia faptul că în fiecare zi intrau în magazin noi clienți care au aflat de produsele firmei de facebook, ceea ce a dus la creșterea substanțială a veniturilor;

- în concluzie, petenta precizează că au fost îndeplinite condițiile de deductibilitate a cheltuielilor, mai mult aceste cheltuieli au contribuit în mare măsură la realizarea de venituri mai mari, rezultând că și condiția de bază prevăzută în Codul fiscal la art. 21, alin. (1), a fost îndeplinită, condiție care nici nu a fost analizată de organele de control;

- din situația anterior prezentată rezultă clar eficiența serviciilor de publicitate prestate în folosul societății în baza celor 9 contracte încheiate cu SC SRL, fiind evidentă măsura în care s-a contribuit la realizarea de venituri suplimentare și taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar, aspecte care nu au fost deloc analizate cu ocazia controlului, nici în ceea ce privesc cheltuielile de lei și nici taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de lei.

B). Față de aspectele contestate se reține că în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, la S.C. S.R.L., având ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale parțiale vizând inopozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr. F-MS.../23.01.2013, Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr./23.01.2013 și Decizia de impunere nr. F-MS.../23.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în cuprinsul cărora au fost redate următoarele constatări:

1). Cap. III „Impozit pe profit”, pct.1, lit.c) din raportul de inspecție fiscală:

Din investigațiile efectuate, organele de inspecție fiscală au reținut ca în perioada noiembrie 2010 – iulie 2011, unitatea verificată a înregistrat la categoria cheltuielilor de exploatare cu aplicarea regimului de deductibilitate fiscală suma totală de lei și TVA deductibilă aferentă în cuantum de lei, înscrisă într-un număr de 18 facturi, prezentate în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală, emise de către SC SRL Cristești.

Conform documentelor de plată puse la dispoziție de către societatea verificată, organele de inspecție au reținut ca achitarea contravalorii facturilor sus menționate s-a efectuat integral în numerar, întocmindu-se în acest sens chitanțe de plată.

Facturile în speta, au la bază un număr de 9 contracte de promovare WEB, prezentate în anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală.

În timpul controlului, organele de inspecție fiscală au accesat pagina-*Tirgu Mures*, la care se face referire în contractele arătate mai sus și au constatat că nu a fost identificat un domeniu cu denumirea strict specificată în acestea.

Totodată, organele de inspecție fiscală au precizat că a fost posibilă însă accesarea paginii www.....targumures, unde au fost identificați, doar un număr de „..... Prieteni” (anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală), rezultând astfel faptul că nu a fost atins targetul de cumulare a numărului minim de prietenii, impus în 8 contracte din cele 9 încheiate între cele două societăți comerciale.

Din cele redate organele de inspecție fiscală au concluzionat că unitatea verificată poate justifica doar cheltuielile efectuate în baza facturilor nr./12.11.2010 și nr./15.11.2010, în suma totală de lei (..... lei + lei) cu TVA aferentă în suma de lei (.... lei + lei), emise conform Contractului nr./08.11.2010, întrucât la data verificării numai obiectivul consemnat în contractul de mai sus a fost îndeplinit în sensul că, au fost acumulate un număr de prietenii pe rețeaua de socializare www.....targumures.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au precizat că din consultarea informațiilor existente în baza de date a Ministerului Finanțelor Publice la adresa <http://anaf.mfinante.ro/> s-a constatat că SC SRL a fost radiată din data de 07.11.2011, iar unitatea în cauză nu a mai depus declarații fiscale începând cu luna iulie 2011.

Organele de inspecție fiscală au precizat că societatea verificată nu a prezentat un material documentar justificativ pentru sumele înscrise în facturile emise în perioada decembrie 2010 – iulie 2011 de către furnizorul S.C. S.R.L și înregistrate în evidența contabilă, nefiind îndeplinite condițiile de deductibilitate fiscală a acestor cheltuieli potrivit prevederilor art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 48 din Cap. II al Titlului II “Impozitul pe profit” din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 aprobate prin H.G. nr. 44/2004, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile fiind expres prevăzute în dispozițiile legale mai sus menționate.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au reținut că, întrucât unitatea verificată nu a făcut dovada prestării serviciilor înscrise în facturile emise în perioada decembrie 2010 – iulie 2011 de către furnizorul S.C. S.R.L având la baza celelalte 8 contracte încheiate, cheltuielile cu acestea în suma totală de lei (..... lei pentru perioada 01.10 – 31.12.2010 + lei pentru anul 2011) sunt nedeductibile la calculul rezultatului fiscal aferent perioadelor în cauză, consecința fiscală a deficienței susmenționate constând în diminuarea profitului impozabil cu suma totală de lei și implicit a impozitului pe profit datorat.

Astfel, prin adresa nr...../27.03.2013, Activitatea de Inspecție Fiscală a comunicat Biroului de Soluționare a Contestațiilor cuantumul impozitului pe profit stabilit suplimentar și a accesoriilor aferente, urmare constatărilor redată, după cum urmează:

- lei reprezentând impozit pe profit;
- lei reprezentând majorări/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Situația defalcată a cheltuielilor, urmare aspectelor contestate este redată în anexa la adresa nr...../27.03.2013 după cum urmează:

- lei reprezentând diminuare pierdere fiscală an 2010;
- lei reprezentând diminuare pierdere fiscală provenită din anul 2010, care a influențat rezultatul fiscal al anului 2011;
- lei reprezentând bază impozabilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2011.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../23.01.2013, organele de control au lăsat societății verificate măsura corectării și depunerii la organul fiscal teritorial a Declarațiilor privind impozitul pe profit aferente perioadei 01.01. – 30.09.2010 și perioadei 01.10 – 31.12.2010, în sensul diminuării pierderii fiscale declarate, cu cheltuielile nedeductibile stabilite de către organele de inspecție fiscală în timpul prezentei verificări, respectiv corectarea Declarației privind impozitul pe profit aferentă anului 2011.

2). Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată”, pct.4, lit.c) din raportul de inspecție fiscală:

Având în vedere constatările redată la **Cap. III „Impozit pe profit”, pct.1, lit.c) din raportul de inspecție fiscală**, organele de inspecție fiscală au reținut că SC SRL nu a putut justifica necesitatea unor prestări de servicii facturate de SC SRL, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în cuantum total de lei.

Situația facturilor emise de furnizorii susmenționați în baza cărora unitatea a dedus TVA este redată în anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală.

Astfel, în baza prevederilor art. 145, alin. 2), lit.a) și ale art.146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea verificată nu are drept de deducere pentru TVA în cuantum de lei, suma în cauză fiind stabilită suplimentar în sarcina agentului economic.

Prin adresa nr...../27.03.2013, Activitatea de Inspecție Fiscală a comunicat Biroului Soluționare a Contestațiilor cuantumul taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și a accesoriilor aferente, urmare constatărilor redată, după cum urmează:

- lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorări/dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

C) Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

În fapt, în ceea ce privește **impozitul pe profit stabilit suplimentar**, urmare constatărilor redade la **Cap. III „Impozit pe profit”, pct.1, lit.c) din raportul de inspecție fiscală**, organele de inspecție fiscală au reținut ca în perioada noiembrie 2010 – iulie 2011, unitatea verificată a înregistrat la categoria cheltuielilor de exploatare cu aplicarea regimului de deductibilitate fiscală suma totală de lei și TVA deductibilă aferentă în cuantum de lei, înscrisă într-un număr de 18 facturi, prezentate în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală, emise de către SC SRL Cristești.

Facturile în speta, au la baza un număr de 9 contracte de promovare, prezentate în anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală, după cum urmează:

- Contract nr. /08.11.2010 „*Promovarea în rețeaua socială Facebook.com până când se cumulează un număr de minim prietenii*” ; în baza acestui contract a fost emisă factura nr. /12.11.2010 în valoare de lei cu TVA aferentă de lei și factura nr. /15.11.2010 în valoare de lei cu TVA aferentă de lei;

- Contract nr. /10.12.2010 „*Promovarea în rețeaua socială Facebook.com până când se cumulează un număr de minim prietenii*” ; în baza acestui contract a fost emisă factura nr. /15.12.2010 în valoare de lei cu TVA aferentă de lei și factura nr. /15.12.2010 în valoare de lei cu TVA aferentă de lei;

- Contract nr. /25.01.2011 „*Promovarea în rețeaua socială Facebook.com până când se cumulează un număr de minim prietenii*” ; în baza acestui contract a fost emisă factura nr. /25.01.2011 în valoare de lei cu TVA aferentă de lei și factura nr. /26.01.2011 în valoare de lei cu TVA aferentă de lei;

- Contract nr. /23.02.2011 „*Promovarea în rețeaua socială Facebook.com până când se cumulează un număr de minim prietenii*” ; în baza acestui contract a fost emisă factura nr. /23.02.2011 în valoare de lei cu TVA aferentă de lei și factura nr. /24.02.2011 în valoare de lei cu TVA aferentă de lei;

- Contract nr. /22.03.2011 „*Promovarea în rețeaua socială Facebook.com până când se cumulează un număr de minim prietenii*” ; în baza acestui contract a fost emisă factura nr. /22.03.2011 în valoare de lei cu TVA aferentă de lei și factura nr. /23.03.2011 în valoare de lei cu TVA aferentă de lei;

- Contract nr. /18.04.2011 „*Promovarea în rețeaua socială Facebook.com până când se cumulează un număr de minim prietenii*” ; în baza acestui contract a fost emisă factura nr. /18.04.2011 în valoare de lei cu TVA aferentă de lei și factura nr. /19.04.2011 în valoare de lei cu TVA aferentă de lei;

- Contract nr. /14.05.2011 „*Promovarea în rețeaua socială Facebook.com*”

pana cand se cumuleaza un numar de minim prietenii” ; in baza acestui contract a fost emisa factura nr. /14.05.2011 in valoare de lei cu TVA aferenta de lei si factura nr. /16.05.2011 in valoare de lei cu TVA aferenta de lei;

- Contract nr. /09.06.2011 „*Promovarea in reseaua sociala Facebook.com pana cand se cumuleaza un numar de minim prietenii”* ; in baza acestui contract a fost emisa factura nr. /09.06.2011 in valoare de lei cu TVA aferenta de lei si factura nr. /10.06.2011 in valoare de lei cu TVA aferenta de lei;

- Contract nr. /18.07.2011 „*Promovarea in reseaua sociala Facebook.com pana cand se cumuleaza un numar de minim prietenii”* ; in baza acestui contract a fost emisa factura nr. /18.07.2011 in valoare de lei cu TVA aferenta de lei si factura nr. /19.07.2011 in valoare de lei cu TVA aferenta de lei.

In timpul controlului, organele de inspectie fiscala au accesat pagina - *Tirgu Mures*, la care se face referire in contractele aratate mai sus si au constatat ca nu a fost identificat un domeniu cu denumirea strict specificata in acestea, iar prin accesarea paginii, au fost identificati, doar un numar de „..... *Prietenii*” (anexa nr. 6 la raportul de inspectie fiscala), rezultand astfel faptul ca nu a fost atins targetul de cumulare a numarului minim de prietenii, impus in 8 contracte din cele 9 incheiate intre cele doua societati comerciale.

Totodata, organele de inspectie fiscala au retinut ca unitatea verificata poate justifica doar cheltuiala efectuata in baza facturilor nr. /12.11.2010 si nr. /15.11.2010, in suma totala de lei (..... lei + lei) cu TVA aferenta in suma de lei (..... lei + lei), emise conform Contractului nr. 32/08.11.2010, intrucat la data verificarii numai obiectivul consemnat in contractul de mai sus a fost indeplinit in sensul ca, au fost acumulate un numar de prietenii pe reseaua de socializaretargumures.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au precizat ca din consultarea informatiilor existente in baza de date a Ministerul Finantelor Publice la adresa <http://anaf.mfinante.ro/> s-a constatat ca SC SRL a fost radiata din data de 07.11.2011, iar unitatea in cauza nu a mai depus declaratii fiscale incepand cu luna iulie 2011.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea verificata nu a prezentat un material documentar justificativ pentru sumele inscrise in facturile emise in perioada decembrie 2010 – iulie 2011 de catre furnizorul S.C. S.R.L si inregistrate in evidenta contabila, nefiind indeplinite conditiile de deductibilitate fiscala a acestor cheltuieli potrivit prevederilor art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare si ale pct. 48 din Cap. II al Titlului II “Impozitul pe profit” din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

În concluzie, organele de inspectie fiscala au retinut ca, intrucat unitatea verificata nu a facut dovada îndeplinirii conditiilor pentru a deduce cheltuielile cu serviciile, respectiv prestarea efectivă a serviciilor inscrise in facturile emise in perioada decembrie 2010 – iulie 2011 de catre furnizorul S.C. S.R.L avand la baza celelalte 8 contracte incheiate, cheltuielile cu acestea in suma totala de lei (..... lei pentru perioada 01.10 – 31.12.2010 + 56.350 lei pentru anul 2011) sunt

nedeductibile la calculul rezultatului fiscal aferent perioadelor in cauza, consecinta fiscala a deficientei susmentionate constând in diminuarea profitului impozabil cu suma totala de 64.400 lei si implicit a impozitului pe profit datorat.

În acest sens, prin adresa nr...../27.03.2013, Activitatea de Inspecție Fiscală a comunicat Biroului de Soluționare a Contestațiilor cuantumul impozitului pe profit stabilit suplimentar și a accesoriilor aferente, urmare constatărilor redade, după cum urmează:

- lei reprezentând impozit pe profit;
- lei reprezentând majorări/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Situația defalcată a cheltuielilor, urmare aspectelor contestate este redată în anexa la adresa nr...../27.03.2013 după cum urmează:

- lei reprezentând diminuare pierdere fiscală an 2010;
- lei reprezentând diminuare pierdere fiscală provenită din anul 2010, care a influențat rezultatul fiscal al anului 2011;
- lei reprezentând bază impozabilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2011.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../23.01.2013, organele de inspecție fiscală au lăsat societății verificate măsura corectării și depunerii la organul fiscal teritorial a Declarațiilor privind impozitul pe profit aferente perioadei 01.01. – 30.09.2010, perioadei 01.10 – 31.12.2010, în sensul diminuării pierderii fiscale declarate, cu cheltuielile nedeductibile stabilite de catre organele de inspecție fiscala, respectiv corectarea Declarației privind impozitul pe profit aferenta anului 2011.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar**, urmare constatărilor redade la **Cap. III „Taxa pe valoarea adăugată”, pct.4, lit.c) din raportul de inspecție fiscală** și având în vedere constatările redade la Cap. III „Impozit pe profit”, pct.1, lit.c) din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au reținut ca SC SRL nu a putut justifica necesitatea unor prestari de servicii facturate de SC SRL, pentru care a dedus taxa pe valoarea adaugata in cuantum total de lei.

Situația facturilor emise de furnizorii susmentionati in baza carora unitatea a dedus TVA este redada in anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală.

Astfel, în baza prevederilor art. 145, alin. 2), lit.a) și ale art.146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea verificată nu are drept de deducere pentru TVA în cuantum de lei, suma in cauza fiind stabilita suplimentar in sarcina agentului economic.

Prin adresa nr...../27.03.2013, Activitatea de Inspecție Fiscală a comunicat Biroului Soluționare a Contestațiilor cuantumul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, după cum urmează:

- lei reprezentând majorări/dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Din actele atacate rezultă că, organele de control au reținut ca fiind încălcate următoarele dispoziții legale:

- art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: „(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

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.”

-pct.48, al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, unde se stipulează că: „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.*

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la [art. 21](#) alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea”.

- art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, conform căruia: „(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

[...]

- art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se arată că: „(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[...]”

În soluționarea contestației se rețin următoarele susțineri ale petentei:

- organele de control s-au limitat la afirmația că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 21, alin.(4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în cazul cheltuielilor înregistrate în baza contractelor încheiate cu SC SRL, fără a analiza dacă acestea au condus la realizarea de venituri;

- în anul 2009 SC SRL a comercializat produsele prin intermediul a patru puncte de lucru, dar din cauza scăderii vânzărilor asociații au hotărât închiderea a două puncte de lucru, urmând ca să rămână active două magazine și anume, Magazinul situat în Tg.Mureș,, nr... și Magazinul situat în Tg.Mureș, ..., nr.;

- asociații au încercat în decursul anului 2009 diferite modalități de a face publicitate mărfurilor, nu cu foarte mare succes, dar cu costuri substanțiale;

- întrucât o bună parte a mărfurilor din magazinul reprezintă obiecte din argint sub formă de bijuterii, asociații au renunțat la modul lor de a face publicitate prin calendare, carduri cu reducere de preț, reclame făcute artizanal lipite pe slâmpi, etc și au apelat la societăți de publicitate;

- în perioada 01.09.2010-31.10.2010, serviciile prestate constând în "Producție spot" și „Reportaj de prezentare" au fost realizate de către firma SC

- în perioada 01.11.2010- 31.07.2011, serviciile prestate constând în "Promovarea în rețeaua socială până la acumularea la un nr. de de prietenii" au fost realizate de către firma SC SRL și în urma acestui tip de publicitate care se referea numai la magazinul, cifra de afaceri a crescut în perioada septembrie 2010-decembrie 2010, față de aceeași perioadă a anului anterior cu un procent de 15%, reprezentând lei (..... lei – lei) în sumă absolută, conform tabelului prezentat de petentă la pagina 2 din contestație întocmit pe baza fișei contului 707.1 depusă ca anexă la dosarul cauzei (anexele nr. 1 și 2);

- în egală măsură, cifra de afaceri a crescut în perioada ianuarie -iulie 2010, față de aceeași perioadă a anului anterior cu un procent de 37%, reprezentând lei (.... lei – lei) în sumă absolută, conform tabelului prezentat de petentă la pagina 3 din contestație întocmit pe baza fișei contului 707.1 depusă ca anexă la dosarul cauzei (anexele nr. 3 și 4);

- întrucât această formă de publicitate nu se referea și la mărfurile din magazinul, cifra de afaceri rezultată în urma vânzării nu a crescut ci dimpotrivă în prima perioadă a scăzut cu lei (..... lei – lei), iar în a doua perioadă a crescut aproape nesemnificativ cu lei (..... lei – lei) conform tabelului prezentat de petentă la pagina 3 din contestație întocmit pe baza fișei contului 707.1 depusă ca anexă la dosarul cauzei (anexele nr. 5, 6, 7 și 8);

- scopul contractării serviciilor de promovare, publicitate și reclamă era de a crește volumul vânzărilor, care din cauza crizei economice era în scădere;

- după încheierea primelor contracte au crescut vânzările și implicit a crescut și profitul, dovadă concretă pentru necesitatea efectuării acestor servicii;

- organele de control au menționat că nu s-a îndeplinit condiția legală privind dovada efectuării serviciilor, or dovada prestării publicității o constituia faptul că în fiecare zi intrau în magazin noi clienți care au aflat de produsele firmei de facebook, ceea ce a dus la creșterea substanțială a veniturilor;

- în concluzie, au fost îndeplinite condițiile de deductibilitate a cheltuielilor, mai mult aceste cheltuieli au contribuit în mare măsură la realizarea de venituri mai mari, rezultând că și condiția de bază prevăzută în Codul fiscal la art. 21, alin. (1), a fost îndeplinită, condiție care nici nu a fost analizată de organele de control;

- din situația anterior prezentată rezultă clar eficiența serviciilor de publicitate prestate în folosul societății în baza celor 9 contracte încheiate cu SC SRL, fiind evidentă măsura în care s-a contribuit la realizarea de venituri suplimentare și taxa pe valoarea adăugată suplimentar, aspecte care nu au fost deloc analizate cu ocazia

controlului, nici în ceea ce privesc cheltuielile de lei și nici taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de lei.

Față de aspectele învocate de petentă, în speță, se reține că din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS-...../23.01.2013, rezultă că organele de control au analizat deductibilitatea cheltuielilor în sumă de 64.400 lei doar din punct de vedere formal al respectării clauzelor contractuale, fără a analiza dacă aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, condiție prevăzută la art. 21, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că: **“(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”**.

Pentru justificarea deductibilității cheltuielilor în valoare de lei și a taxei pe valoarea adăugată de lei, petenta depune în susținerea contestației ca anexă fișa contului 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” pe baza căreia au fost întocmite situațiile prezentate în conținutul contestației din care rezultă o creștere a cifrei de afaceri la magazinul, în perioada septembrie 2010-decembrie 2010, față de aceeași perioadă a anului anterior cu un procent de 15%, reprezentând lei în sumă absolută, respectiv o creștere a cifrei de afaceri la magazinul în perioada ianuarie -iulie 2010, față de aceeași perioadă a anului anterior cu un procent de 37%, reprezentând lei în sumă absolută, urmare serviciilor publicitare prestate de către firma SC SRL care se referea numai la magazinul

Față de susținerile petentei din contestație, în referatul privind propuneri de soluționare a contestației depusă de SC Sezam SRL, se consemnează următoarele:-Tirgu Mures, la care se face referire în contractele aratate mai sus, însă nu a fost identificat un domeniu cu denumirea strict specificată în acestea. Aratam faptul ca, a fost posibilă însă accesarea, unde au fost identificați, doar un număr de „..... Prieteni”, rezultând astfel faptul ca nu a fost atins targetul de cumulare a numărului minim de prietenii, impus în 8 contracte din cele 9 încheiate între cele două societăți comerciale.

Unitatea verificată a fost în măsură să justifice doar cheltuiala în suma totală de 8.050 lei, efectuată în baza primului Contract, respectiv nr./08.11.2010. Astfel, la data controlului, numai obiectivul consemnat în contractul indicat a fost îndeplinit în sensul ca, au fost acumulate un număr de prietenii pe rețeaua de socializare, Creșterea vanzarilor de marfuri în perioada indicată de contestatoare, nu a fost generată de faptul ca, potențialii clienți au intrat pe pagina de Facebook a unitatii verificate, deoarece, așa cum a fost prezentat mai sus, pagina de Facebook a fost accesată doar de un număr restrâns de persoane.

Condițiile stipulate în contractele la care se face vorbire, nu au fost respectate, însă societatea verificată a continuat să efectueze cheltuieli în baza unor contracte care nu au fost finalizate, așa cum s-a convenit la momentul încheierii de către cele două părți.

Mai aratam ca, din consultarea informațiilor existente în baza de date a Ministerul Finantelor Publice la adresa <http://anaf.mfinante.ro/> s-a constatat ca SC SRL a fost radiată din data de 07.11.2011, unitatea în cauza nemaidepunând

declaratii fiscale incepand cu luna iulie 2011.

Intrucat unitatea verificata nu a facut dovada prestarii serviciilor inscrise in facturile emise in perioada decembrie 2010 – iulie 2011, de catre furnizorul S.C. S.R.L avand la baza un numar de 8 contracte incheiate, cheltuielile in suma totala de lei (..... lei pentru perioada 01.10 – 31.12.2010 + lei, pentru anul 2011) reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului fiscal aferent perioadelor in cauza, nefiind indeplinite conditiile de deductibilitate fiscala a cheltuielilor potrivit prevederilor art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal potrivit caruia sunt considerate cheltuieli nedeductibile „cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt încheiate contracte”.

Consecinta fiscala a deficientei susmentionate consta in diminuarea profitului impozabil cu suma totala de lei si implicit a impozitului pe profit datorat.[...]

*Astfel, aratam ca, motivatiile prezentate la impozitul pe profit sunt valabile si pentru taxa pe valoarea adaugata, organul de control procedand la calcularea TVA suplimentara in suma de lei si a accesoriilor aferente.[...]”, **fără ca organele emitente ale actului atacat să analizeze situațiile prezentate de petentă în conținutul contestației și să-și exprime punctul de vedere față de argumentele petentei și probele noi depuse în susținerea cauzei privind îndeplinirea condițiilor legale de deductibilitate a cheltuielilor în cauză și a taxei pe valoarea adăugată aferentă.***

În consecință, de reținut este faptul că, și în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, comunicat cu adresa nr./04.03.2013, este menținut caracterul sumar și general al constatărilor, organele de control neaducând lămuriri suplimentare asupra concluziilor reținute în actul de control, prin prisma celor invocate prin contestație.

Potrivit art.94 "Obiectul și funcțiile inspecției fiscale" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"[...] (2) *Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

*a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;***

*b) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;**[...]"*

De asemenea, conform art.7 alin.(2) "Rolul activ" din același act normativ, "**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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz**", iar potrivit art.65 "Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale" alin.(2) "**Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii**".

Astfel potrivit normelor legale menționate anterior, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și exercite **rolul său activ**, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Potrivit prevederilor art.105 "Reguli privind inspecția fiscală" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat: „(1) Inspeția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere".

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, se precizează: "**La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale**".

Potrivit art.213 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată "**Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora**".

Având în vedere faptul că din analiza situațiilor prezentate de petentă în conținutul contestației și a documentelor anexate în susținerea cauzei rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organul de inspecție fiscală și redată în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS-...../23.01.2013 și Decizia de impunere nr.F-MS-...../23.01.2013, situație asupra căreia organul de control nu s-a pronunțat prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației -obligație stipulată de pct.3.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, conform căruia referatul cuprinde "[...] și propuneri de soluționare a contestației, **având în vedere toate argumentele și documentele contestatorului**" -organele de soluționare în baza documentelor anexate la dosarul cauzei nu se pot pronunța cu privire la legalitatea stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare.

Ținând cont de considerentele anterior redade, în speță se impune aplicarea dispozițiilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare",

coroborate cu dispozițiile pct.11.5, 11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, care stipulează:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii".

În consecință, **urmează a fi desființată parțial Decizia de impunere nr. F-MS-...../23.01.2013** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, în ceea ce privește impozitul pe profit **în sumă de** și **taxa pe valoarea adăugată în sumă de**, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a întocmit actul atacat să procedeze la o nouă verificare ținând cont de prevederile art.216 alin.(3[^]1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, precum și de prevederile legale aplicabile speței, de cele reținute în prezenta decizie și de argumentele prezentate de petent în susținerea contestației.

Având în vedere faptul că stabilirea dobânzilor, respectiv penalităților de întârziere în sarcina petentei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, întrucât Decizia de impunere nr. F-MS-..../23.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, urmează a fi desființată pentru impozitul pe profit în sumă de și taxa pe valoarea adăugată în sumă de, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **urmează a se desființa parțial** decizia de impunere și pentru accesoriile aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de **..... lei** (..... lei reprezentând dobânzi aferente impozitului pe profit + lei reprezentând penalități aferente impozitului pe profit + lei reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată + lei reprezentând penalități aferente taxei pe valoarea adăugată).

De asemenea, **urmează a fi desființată parțial** și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr./23.01.2013 în ceea ce privește măsura diminuării pierderii fiscale aferente anului 2010 cu suma de **..... lei**.

Pentru considerentele arătate mai sus, [n raport cu actele normative enunțate [n cuprinsul deciziei, [n temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului

nr.92/2003 privind Codul de procedur` fiscal`, republicat`, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-MS-...../23.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma total` de lei, compusă din:

- lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând majorări/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorări de întârziere/dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Desființarea parțială a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...../23.01.2013 în ceea ce privește măsura diminuării pierderii fiscale aferente anului 2010 cu suma de lei.

Prezenta decizie poate fi atacat` la Tribunalul Mureș], [n termen de 6 luni de la data comunic`rii.

DIRECTOR EXECUTIV,

.....