

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 1057 din 06 mai 2016

Cu adresa nr./2016, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr./2016, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** - **Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. din 2015* emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 2015.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- lei - impozit pe profit;
- lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată;
- lei - accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*" (în vigoare la data comunicării actului contestat), respectiv actul atacat a fost comunicat societății comerciale în data de 2015, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.J.F.P. sub nr. din 2016.

Procedura fiind îndeplinită și având în vedere prevederile art. 352 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01 ianuarie 2016), s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

"[...] În fapt, inspecția fiscală s-a declanșat ca urmare a dorinței societății de dizolvare, cunoscând faptul că primirea certificatului de atestare fiscală va presupune un control fiscal, adică reprezentanții societății nu s-au sustras în niciun fel de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, asumându-și inclusiv, eventualele erori de încadrare juridică a tranzacțiilor și de înregistrare contabilă.

În aceste condiții, "etichetarea" tranzacțiilor societății ca având scopul de evitare a impozitării sunt lipsite de sens și temei legal. [...]

Argumentele legale invocate de contribuabil în contradictoriu cu cele inserate în Raportul de Inspecție Fiscală

1. Impozitul pe profit

Suma de RON reprezentând bază impozabilă pentru impozitul pe profit contestat în sumă de RON și pentru dobânzile și majorările aferente de RON, reprezintă baza unui număr de 7 facturi emise în perioada 27.12.2012 - 30.04.2015 de către S.C. M S.R.L. către S.C. S.R.L.

Acordarea de rabaturi și discount-uri comerciale, așa cum este prevăzut în cele două contracte încheiate între S.C. S.R.L., în calitate de prestator și S.C. M S.R.L., în calitate de beneficiar, este o activitate normală și obișnuită, reglementată juridic de Codul civil și Codul comercial, fiscal de Codul fiscal și contabil de Legea nr.82/1991, R, Legea contabilității și OMFO 3055/2009 privind reglementările contabile.

Pe cale de consecință, invocarea prevederilor art.11 din Legea nr. 571/2003 - Codul fiscal [...] nu își au aplicabilitate la speța în cauză.

În fapt, prin cele două contracte, societățile au convenit ca Prestatorul - S.C. S.R.L. să acorde un rabat comercial Beneficiarului - S.C. M S.R.L., rabat fundamentat pe volumul tranzacțiilor derulate.

Datorită modului în care acordarea rabatului a fost definită în contracte, s-a stabilit ca facturarea să fie făcută de Beneficiar, ca o creanță asupra Prestatorului, efectul economic-financiar fiind acela de înregistrare de creanțe-datorii reciproce care conduceau la diminuarea datoriei totale a Beneficiarului către Prestator, adică, la obținerea efectului rabatului comercial.

Eroarea a intervenit la modul de înregistrare a facturilor emise de S.C. M S.R.L. în contabilitatea S.C. S.R.L., adică la utilizarea contului "628-Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți", cont de cheltuială, în loc de utilizarea contului "709-Cheltuieli cu discount-uri acordate", la fel cont de cheltuială, [...].

Din punct de vedere strict fiscal, înregistrarea eronată în contul 628, în loc de contul 709, ambele fiind conturi de cheltuieli pentru prestatorul S.C. S.R.L., nu are impact material asupra bazei impozabile nici a impozitului pe profit, nici a TVA; singurul impact este asupra acurateții înregistrării contabile și reflectării în Contul de profit și pierdere ca o cheltuială, nu ca un venit care se scade din totalul veniturilor din exploatare, așa cum sunt redată în formularele de Situații financiare aprobate de Ministerul Finanțelor. [...]

În concluzie, considerăm că aplicarea temeiurilor legale de la art. 11(1) și art. 21(4)(f), respectiv, încadrarea cheltuielilor cu discount-ul ca și operațiune fără scop economic și încadrarea cheltuielilor cu rabatul comercial ca și cheltuieli nedeductibile nu sunt aplicabile speței în cauză, deoarece:

- Tranzacțiile dintre cele două societăți au generat venituri impozabile la S.C. S.R.L., suma rabaturilor comerciale fiind de 35%, respectiv 44% din totalul valorii tranzacțiilor comerciale, element esențial al deductibilității potrivit art. 21(1) din Legea 571/2003 [...].

- Scopul economic al activităților care au făcut obiectul facturilor emise de S.C. S.R.L., respectiv publicitate și organizare de evenimente nu a fost pus sub semnul întrebării de către organele fiscale, veniturile generate fiind regăsite în baza impozabilă a impozitului pe profit și a TVA; dacă întregul nu a fost contestat ca scop economic, nu poate fi contestată nici voința părților exprimată prin contracte legal încheiate, de a decide asupra prețului final al acestor tranzacții prin ajustarea acestuia cu un rabat comercial, definit și cuantificat expres prin contracte;

- Contractele încheiate descriu, pas cu pas, toată procedura de derulare a acordării discount-urilor, modalitatea de calcul, modul de facturare, termenul de plată, așa cum le-am redat în Capitolul I.1;

- Esența economică a sumelor, înscrisă pe facturi fiscale ca "rebate", este cea care trebuie analizată în conformitate și corelată cu celelalte documente (contracte, documente justificative ale efectuării prestărilor, etc.) și nu denumirea contului în care au fost, eronat, înregistrate;

- Din analiza cheltuielilor nedeductibile prevăzute expres la art.21 din Codul fiscal, nu rezultă că o cheltuială cu discount-ul este nedeductibilă fiscal.

2. TVA

Suma contestată la TVA în sumă totală de RON se compune din:

RON - debit TVA aferentă facturilor de discount emise de S.C. M S.R.L. așa cum au fost explicitate la capitolul "1 - Impozit pe profit"

- RON - dobânzi calculate la debitul suplimentar de TVA

- RON - penalități calculate la debitul suplimentar de TVA

- RON - dobânzi și RON - penalități calculate la facturile Nr.....0/17.12.2014 și/19.03.2015 emise de S.C. T S.R.L.

- RON - dobânzi și RON - penalități calculate la facturile nr...../30.04.2014,/30.05.2014 emise de P.F.A. M.A. și stornate în august 2015

a) Organele de control au considerat suma de RON - TVA aferent tranzacțiilor descrise la punctul 1, ca nedeductibilă fiscal și au calculat dobânzi de întârziere de RON și penalități de întârziere de RON [...]

Observăm că, la capitolul de TVA, organele de control au folosit un temei legal care confirmă, în fapt, esența economică a tranzacțiilor ca fiind discount pentru care s-ar fi aplicat o procedură specială de facturare: cea în numele și în contul furnizorului S.C. S.R.L., spre deosebire de încadrarea de la impozitul pe profit unde au considerat-o ca o cheltuială fără nicio legătură cu contractele de prestări servicii.

Din analizarea contractelor, în litera și spiritul lor, nu reiese nicidecum că părțile au dorit aplicarea procedurii de emiteri de facturi de către Beneficiar în numele Prestatorului, drept pentru care prevederile art.155(17) din Codul fiscal nu sunt aplicabile speței. [...]

În fapt, deși mai puțin uzitat acest mod de lucru [...] prin facturarea discount-ului de către Beneficiar s-au creat creanțe și datorii reciproce, preferându-se plata efectivă a acestora, în locul utilizării doar a unei creanțe diminuate cu suma discount-ului acordat.

În ceea ce privește aplicabilitatea art.145(2) din Codul fiscal, reiterăm faptul că tranzacțiile cărora li s-a aplicat discount-ul au creat operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA la momentul emiterii facturilor către S.C. S.R.L., pe de o parte și de către S.C. M S.R.L., pe de altă parte, principiul neutralității TVA fiind respectat întocmai.

În fapt, și aici, în situația aplicării procedurii uzuale de acordare a discount-ului, factura de rabat comercial trebuia emisă de Prestator în storno, ceea ce ar fi generat o reducere a TVA colectată la facturile de vânzare și nu un TVA deductibil.

Însă, indiferent cum au fost emise facturile, aritmetic, contabil și fiscal, TVA colectată mai mică sau TVA dedusă în același quantum, nu există niciun fel de impact asupra TVA datorată bugetului statului. [...]

b) Organele de control au calculat RON dobânzi și RON penalități de întârziere pentru factura de achiziție nr...../17.12.2014 emisă de S.C. T S.R.L. reprezentând servicii și stornată cu factura nr...../19.03.2015, factură înregistrată în contul 409 "furnizori debitori"

Accesoriile au fost calculate pentru perioada 17.12.2014 - 19.03.2015, adică de la momentul facturării până la momentul stornării. [...]

Faptul că asociatul unic și administratorul S.C. T S.R.L. este și asociat și administrator la S.C. S.R.L. nu constituie un temei legal.

În practică sunt nenumărate situații în care se renunță la tranzacțiile inițiale prin stornarea facturilor deja întocmite.

Pe de altă parte, din nou, a fost respectat principiul neutralității TVA: un contribuabil a colectat TVA și a achitat-o la bugetul statului, celălalt a dedus TVA, impactul fiscal din punct de vedere al bugetului fiind zero.

Același fenomen fiscal s-a întâmplat și la stornarea facturii.

În concluzie, în lipsa invocării temeiului legal care nu permite emiterea și stornarea de facturi și a celui pentru calculul accesoriilor, considerăm că acestea nu sunt datorate.

c) Organele de control au calculat RON dobânzi și RON penalități de întârziere pentru facturile de achiziție nr. /30.04.2014 și /30.05.2014 emise de P.F.A. M.S. în baza promisiunii bilaterale de vânzare-cumpărare a unui imobil, facturi care au fost stornate în august 2015.

Accesoriile au fost calculate pentru perioada aprilie 2015 - august 2015, adică de la momentul facturării până la momentul stornării. [...]

Speța este identică cu cea de la punctul b), motiv pentru care nu reluăm contra-argumentele prezentate ci, doar concluzionăm că, în lipsa temeiului legal care nu permite emiterea și stornarea de facturi și a celui pentru calculul accesoriilor, considerăm că acestea nu sunt datorate.

1. Impozitul pe dividende

Suma contestată la impozitul pe dividende în sumă totală de RON se compune din:

- RON - dobânzi aferente debitului;

- RON - penalități aferente debitului.

Organele de control au calculat impozit pe dividende la o plată în sumă de RON

Motivarea organelor de control, că plata în sumă de lei s-a făcut fără înregistrarea facturilor, facturi care, însă, există și au fost anexate la R.I.F. (anexa 30), fapt ce a condus la denaturarea soldului furnizorului și, din acest motiv suma a fost considerată drept dividend și impozitată ca atare, o considerăm lipsită de orice temei legal.

În plus, organele de control justifică sancțiunea aplicată prin definiția dividendului de la art. 7 din Codul fiscal, definiții în care nu regăsim speța în cauză [...].

În concluzie, considerăm că accesoriile calculate la această plată nu au temei legal. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din 2015 încheiat de A.J.F.P. - **Inspecție Fiscală la S.C. "....." S.R.L.** din, care a stat la baza emiterii **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice **nr. din 2015**, s-au stabilit următoarele:

"[...] Impozit pe profit [...]

La 31.12.2012 societatea a înregistrat pierdere netă în sumă de lei [...]. Organele de inspecție fiscală au stabilit profit impozabil în sumă de lei [...].

Diferența de profit impozabil în sumă de lei, respectiv diferența de impozit pe profit în sumă de lei reprezintă după cum urmează: [...]

b) lei reprezintă cheltuiala înregistrată de societate nelegal cu rabatul comercial în contul 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" (anexa nr.12).

S.C. SRL, în calitate de furnizor a încheiat cu S.C. M S.R.L. în calitate de beneficiar două contracte cadru de prestări servicii, respectiv contractul /15.11.2010 și contractul fără număr din data de 01.08.2012 [...].

[...] precizăm următoarele:

- facturile emise de către S.C. M S.R.L. (beneficiar prestări servicii) nu sunt însoțite de anexe care să conțină informații referitoare la reducerea comercială aplicată pe categorii de prestări servicii;

- societatea a înregistrat în contabilitate în contul 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" reducerile comerciale acordate și facturate de S.C. M S.R.L.

- reducerile comerciale se evidențiază distinct în contabilitate în contul 709 "reduceri comerciale acordate" / contul 609 "reduceri comerciale primite" (conform Ordin 3055/2009 - privind reglementările contabile);

- prin înregistrarea în contul 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" societatea nu recunoaște facturile menționate mai sus drept rabat comercial, astfel diminuând prestările de servicii efectuate către S.C. M S.R.L. cu sumele înregistrate în contul 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terți";

- organele de inspecție fiscală nu consideră documente justificative facturile de "rebate" înregistrate în contabilitate în contul 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" având în vedere și constatările de la Cap. III- constatări fiscale - TVA, respectiv nerespectarea prevederilor fiscale ale art.155, alin.17 din Legea nr.571/2003 - privind Codul Fiscal și Normele de aplicare ale acestuia;

- la data de2015 (perioada de final a inspecției fiscale) societatea are de încasat de la S.C. M S.R.L. conform situației "clienți neîncasați" inclusiv facturi emise și pentru care s-au acordat reduceri comerciale.

Considerăm că prin înregistrarea acestor facturi de "rebate" în evidența contabilă în contul 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" s-a urmărit evitarea impozitării și/sau obținerea de avantaje fiscale. Organele de inspecție fiscală consideră că aceste tranzacții nu au scop economic conform prevederilor art.11, alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...].

La 31.12.2013 societatea a înregistrat pierdere netă în sumă de lei [...]. Organele de inspecție fiscală au stabilit profit impozabil în sumă de lei [...].

Diferența de profit impozabil în sumă de lei, respectiv diferența de impozit pe profit în sumă de lei provine din: [...]

e) lei - reprezintă cheltuiala înregistrată de societate nelegal cu rabatul comercial în contul 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" [...].

La 31.12.2014 societatea a înregistrat pierdere netă în sumă de lei [...]. Organele de inspecție fiscală au stabilit profit impozabil în sumă de lei [...].

Diferența de profit impozabil în sumă de lei, respectiv diferența de impozit pe profit în sumă de lei provine din: [...]

d) lei - reprezintă cheltuiala înregistrată de societate nelegal cu rabatul comercial în contul 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" [...].

La 30.09.2015 societatea a înregistrat profit contabil în sumă de lei [...] și a calculat impozit pe profit în sumă de lei (anexa 8).

Organele de inspecție fiscală au stabilit profit impozabil în sumă de lei (... lei profit contabil - venituri neimpozabile - lei cheltuieli nedeductibile), respectiv impozit pe profit în sumă de lei (anexa nr.9).

Diferența de profit impozabil în sumă de - lei, respectiv diferența de impozit pe profit în sumă de - lei (..... lei - lei) este compusă din: [...]

e) lei - reprezintă cheltuiala înregistrată de societate nelegal cu rabatul comercial în contul 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" [...].

Pentru perioada supusă inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de lei (..... lei + lei + lei + lei + lei - lei).

Pentru debitul stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de lei, conform prevederilor art.120, alin.(2) din O.G. nr.92/2003 [...] și penalități de întârziere în sumă de lei conform prevederilor art.120¹, alin.(2) din O.G. nr.92/2003 [...].

Taxa pe valoarea adăugată [...]

a) TVA deductibilă [...]

Diferența de TVA în sumă de lei reprezintă după cum urmează: [...]

- .. lei - TVA dedusă nelegal de către societate aferentă facturi de achiziție reprezentând rabat comercial [...]

Precizăm că facturile emise de către S.C. M S.R.L. nu sunt însoțite de anexe care să conțină informații referitoare la reducerea comercială aplicată pe categorii de prestări servicii.

Prin înregistrarea acestor facturi de rebate în evidența contabilă s-a urmărit evitarea impozitării și/sau obținerea de avantaje fiscale. [...].

Pentru debitul suplimentar în sumă de lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de lei [...] și penalități de întârziere în sumă de lei [...].

- facturilor de achiziție nr./30.04.2014 în sumă totală de lei (TVA - lei) și/30.05.2014 în sumă totală de lei (TVA - lei) emise de PFA A.M. în baza promisiunii bilaterale de vânzare-cumpărare a unui imobil [...]. Facturile sunt stornate din evidența contabilă în luna august 2015. Pentru perioada cuprinsă între aprilie 2014 și august 2015, organele de inspecție fiscală au calculat majorări și penalități de întârziere. Menționăm că persoana fizică autorizată A.M. este asociat și administrator la S.C. M S.R.L., societate care face obiectul unei inspecții fiscale [...].

- Factura de achiziție nr./17.12.2014 emisă de S.C. T S.R.L. reprezentând servicii și stornată cu factura nr./19.03.2015 emisă de S.C. T S.R.L. (factura a fost înregistrată în contul 409 "furnizori-debitori"). Pentru perioada cuprinsă între decembrie 2014 - martie 2015, organele de inspecție fiscală au calculat majorări și penalități de întârziere. Menționăm că asociatul unic al S.C. T S.R.L. este doamna Ș.M., asociat și administrator la S.C. S.R.L. [...].

În urma inspecției fiscale efectuate organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele sume suplimentare:

- lei - debit TVA

- lei - majorări de întârziere

- lei - penalități de întârziere. [...].

Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice [...]

În urma verificării efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea a procedat la ridicarea unor sume de bani din societate pentru care nu s-au prezentat justificări, după cum urmează:

- lei înregistrată în contul 473 "Decontări din operații în curs de clarificare", sumă ieșită din societate și pentru care societatea nu a putut justifica destinația acesteia [...].

- lei plăți efectuate către S.C. C S.R.L. urmare unor facturi neînregistrate de societate în evidența contabilă. [...] Societatea neînregistrând facturile menționate mai sus, și-a denaturat soldul furnizorului S.C. C S.R.L. Organele de inspecție fiscală au reconsiderat viramentul efectuat către S.C. C S.R.L. ca fiind bază impozabilă pentru calculul impozitului pe dividende.

Astfel, pentru suma de lei considerată ca dividend din punct de vedere fiscal, organele de inspecție au calculat impozit pe dividende în sumă de lei [...].

Societatea a efectuat viramente către S.C. T S.R.L. în luna decembrie 2014 în sumă de lei (factura nr...../17.12.2014) reprezentând servicii.

Ulterior, în luna martie 2015 societatea înregistrează în contabilitate factura storno emisă de S.C. T S.R.L. nr...../19.03.2015 cu suma de -..... lei.

Încasarea sumei se efectuează în luna mai 2015 [...].

Pentru perioada cuprinsă între 25.01.2015 - 25.06.2015 organele de inspecție au calculat majorări de întârziere în sumă de lei [...] și penalități de întârziere în sumă de lei [...].

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au calculat suplimentar impozit pe veniturile din dividende în sumă de lei.

Pentru debitul stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de lei [...] și penalități de întârziere în sumă de lei [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

Raportul de inspecție fiscală nr. din 2015 încheiat de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală la S.C. "....." S.R.L. din, a avut ca obiectiv verificarea modului de stabilire, evidențiere și virare a impozitului pe profit, taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice pentru perioada 01 ianuarie 2010 - 30 septembrie 2015. Raportul de inspecție fiscală a stat la baza emiterii **Deciziei de impunere nr. din 2015**.

În urma verificării, s-au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă totală de lei, reprezentând: impozit pe profit (..... lei), accesorii aferente impozitului pe profit (..... lei), taxa pe valoarea adăugată de plată (..... lei), accesorii aferente TVA de plată (..... lei), impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice (..... lei), accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice (..... lei), din care societatea comercială **contestă** obligația de plată în sumă totală de lei, din care:

- lei impozit pe profit și lei accesorii aferente, obligații rezultate din stabilirea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor în sumă de lei înregistrate în baza facturilor emise de S.C. M S.R.L.;

- lei TVA de plată și lei accesorii aferente, obligații rezultate din neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de lei înscrisă în facturile emise de S.C. M S.R.L.;

- lei accesorii aferente TVA înscrisă în facturi emise de S.C. T S.R.L. și P.F.A. M.S., stornate ulterior;

- lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende.

1) Referitor la obligațiile de plată rezultate din tranzacțiile efectuate cu partenerul S.C. M S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada decembrie 2012 - aprilie 2015 societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă un număr de 7 facturi emise de partenerul S.C. M S.R.L. din reprezentând, conform explicațiilor din facturi, rabat comercial ("rebate"), pentru care a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" suma de lei și a dedus TVA în sumă de lei.

Societatea comercială a prezentat la inspecția fiscală două contracte cadru încheiate cu S.C. M S.R.L. în calitate de beneficiar, care au stat la baza emiterii celor 7 facturi.

Având în vedere prevederile contractuale, documentele justificative prezentate de societatea verificată și înregistrările contabile, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- facturile emise de către S.C. M S.R.L., în calitate de beneficiar al prestațiilor de servicii, nu sunt însoțite de anexe care să conțină informații referitoare la reducerea comercială aplicată pe categorii de prestări servicii;

- societatea verificată a înregistrat în contabilitate în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" reducerile comerciale acordate și facturate de S.C. M S.R.L., deși reducerile comerciale se evidențiază distinct în contabilitate în contul 709 "Reduceri comerciale acordate" / contul 609 "Reduceri comerciale primite", conform Ordinului nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;

- prin înregistrarea în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" societatea nu recunoaște facturile menționate mai sus drept rabat comercial, astfel diminuând prestațiile de servicii efectuate către S.C. M S.R.L. cu sumele înregistrate în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți";

- organele de inspecție fiscală nu consideră documente justificative facturile de "rebate" înregistrate în contabilitate în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" având în vedere și nerespectarea prevederilor fiscale ale art.155 alin.(17) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și Normele de aplicare ale acestuia;

- la data de2015 (perioada de final a inspecției fiscale) societatea verificată are de încasat de la S.C. M S.R.L., conform situației "*clienți neîncasați*", inclusiv facturi emise și pentru care s-au acordat reduceri comerciale.

La inspecția fiscală s-a considerat că prin înregistrarea acestor facturi de "*rebate*" în evidența contabilă în contul 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*" s-a urmărit evitarea impozitării și / sau obținerea de avantaje fiscale, aceste tranzacții neavând scop economic conform prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, cheltuielile în sumă de lei au fost stabilite ca nedeductibile fiscal, rezultând impozit pe profit suplimentar în sumă de lei, iar în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei, devenită TVA de plată.

În baza prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aferent diferenței de impozit pe profit în sumă de lei au fost calculate accesorii în sumă de lei (..... lei dobânzi + lei penalități de întârziere), iar aferent diferenței suplimentare la TVA de plată în sumă de lei au fost calculate accesorii în sumă de lei (..... lei dobânzi + lei penalități de întârziere).

Societatea comercială contestă obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de lei, cu accesoriile aferente în sumă de lei (..... lei dobânzi + lei penalități de întârziere) și a TVA în sumă de lei, cu accesoriile aferente în sumă de lei (..... lei dobânzi + lei penalități de întârziere), susținând următoarele:

- Acordarea de rabaturi și discount-uri comerciale, așa cum este prevăzut în cele două contracte încheiate între S.C. S.R.L. în calitate de prestator și S.C. M S.R.L. în calitate de beneficiar este o activitate normală și obișnuită, reglementată juridic, fiscal și contabil. Pe cale de consecință, prevederile art.11 din Codul fiscal nu au aplicabilitate la speța în cauză.

- Datorită modului în care acordarea rabatului a fost definită în contracte, s-a stabilit ca facturarea să fie făcută de beneficiar, ca o creanță asupra prestatorului, efectul economic-financiar fiind același de înregistrare de creanțe-datorii reciproce care conduceau la diminuarea datoriei totale a beneficiarului către prestator, adică la obținerea efectului rabatului comercial.

- Din punct de vedere strict fiscal, înregistrarea eronată în contul 628, în loc de contul 709, ambele fiind conturi de cheltuieli pentru prestatorul S.C. S.R.L., nu are impact material asupra bazei impozabile nici a impozitului pe profit, nici a TVA. Singurul impact este asupra acurateții înregistrării contabile și reflectării în contul de profit și pierdere ca o cheltuială, nu ca un venit care se scade din totalul veniturilor din exploatare, așa cum sunt redate în formularele de Situații financiare aprobate de Ministerul Finanțelor.

- Scopul economic al activităților care au făcut obiectul facturilor emise de S.C. S.R.L., respectiv publicitate și organizare de evenimente, nu a fost pus sub semnul întrebării de către organele fiscale, veniturile generate fiind regăsite în baza impozabilă a impozitului pe profit și a TVA. Dacă întregul nu a fost contestat ca scop economic, nu poate fi contestată nici voința părților exprimată prin contracte legal încheiate, de a decide asupra prețului final al acestor tranzacții prin ajustarea acestuia cu un rabat comercial, definit și cuantificat expres prin contracte.

- Contractele încheiate descriu, pas cu pas, toată procedura de derulare a acordării discount-urilor, modalitatea de calcul, modul de facturare, termenul de plată.

Precizăm că accesoriile contestate în sumă totală de lei (..... lei aferente impozitului pe profit + lei aferente TVA de plată) au fost calculate de societatea comercială, fără a prezenta și modul de calcul al acestora. Conform anexei nr.11 și anexei nr.20 la raportul de inspecție fiscală, aferent impozitului pe profit și TVA de plată stabilite suplimentar pentru facturile emise de S.C. M S.R.L., la inspecția fiscală au fost calculate accesorii în sumă totală de lei (..... lei + lei).

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și documentele anexate dosarului contestației, rezultă următoarele:

În fapt, în data de 15 noiembrie 2010 a fost încheiat Contractul-cadru de prestări servicii nr. .../15.11.2010 între S.C. S.R.L. în calitate de furnizor și S.C. M S.R.L. în calitate de beneficiar, având ca obiect servicii de gestionare și organizare evenimente la nivel național și internațional conform specificațiilor beneficiarului și servicii de producție și post producție audio-video conform specificațiilor beneficiarului. La art.5 pct.5.2 din contract se prevede: "Beneficiarul va acorda Prestatorului un discount de volum (rebate) în cuantum de 35% din valoarea cifrei de afaceri înregistrate de către Prestator urmare a serviciilor prestate în folosul Beneficiarului în baza prezentului contract. [...]."

În contract nu se precizează în ce condiții se va acorda discountul de volum.

Societatea contestatară a prezentat un număr de 13 Anexe la Contractul de prestări servicii nr./15.11.2010, cuprinzând denumirea proiectului solicitat de beneficiar, termenul de execuție, prețul și modalitățile de plată.

De asemenea, a fost prezentat un număr de 10 Procese-verbale de recepție servicii la Contractul de prestări servicii nr...../15.11.2010, care cuprind serviciile recepționate și suma acceptată la plată (valoarea totală a serviciilor recepționate).

Nici în anexele la Contractul de prestări servicii și nici în procesele verbale de recepție a serviciilor nu se face vreo referire la acordarea de discount.

În data de 01 august 2012 a fost încheiat Contractul-cadru de prestări servicii (fără număr) între S.C. S.R.L. în calitate de furnizor și S.C. M S.R.L. în calitate de beneficiar, având ca obiect prestarea de către furnizor în favoarea beneficiarului de servicii de creație și coordonare artistică în conformitate cu anexele la contract. La art.5 pct.5.2 din contract se prevede: "Beneficiarul va acorda Prestatorului un rabat comercial de volum (discount) în cuantum de 44% din valoarea cifrei de afaceri înregistrate de către Prestator urmare a serviciilor prestate în folosul Beneficiarului în baza prezentului contract. [...]."

În contract nu se precizează în ce condiții se va acorda rabatul comercial de volum.

Societatea contestatară a prezentat un număr de 3 Anexe la Contractul de prestări servicii încheiat la data de 01.08.2012, cuprinzând descrierea serviciilor, perioada de prestare a serviciilor, prețul și modalitățile de plată.

De asemenea, a fost prezentat un număr de 6 Procese-verbale de recepție servicii la Contractul de prestări servicii din data de 01.08.2012, care cuprind serviciile recepționate și suma acceptată la plată (valoarea totală).

Nici în anexele la Contractul de prestări servicii și nici în procesele verbale de recepție a serviciilor nu se face vreo referire la acordarea de discount.

În perioada decembrie 2012 - aprilie 2015, societatea comercială M S.R.L. a emis pentru S.C. S.R.L. un număr de 7 facturi reprezentând "rebate", astfel:

- în luna decembrie 2012 a fost emisă factura nr...../27.12.2012 în valoare totală de lei, din care lei baza și lei TVA;

- în luna iulie 2013 a fost emisă factura nr...../31.07.2013 în valoare totală de lei, din care lei baza și lei TVA;

- în luna octombrie 2013 a fost emisă factura nr...../31.10.2013 în valoare totală de lei, din care lei baza și lei TVA;

- în luna decembrie 2013 au fost emise facturile nr...../15.12.2013 în valoare totală de lei, din care lei baza și lei TVA, respectiv nr...../19.12.2013 în valoare totală de lei, din care lei baza și lei TVA;

- în luna iunie 2014 a fost emisă factura nr...../30.06.2014 în valoare totală de lei, din care lei baza și lei TVA;

- în luna aprilie 2015 a fost emisă factura nr...../30.04.2015 în valoare totală de lei, din care lei baza și lei TVA.

Aceste facturi nu conțin informații cu privire la contractul în baza căruia au fost emise. De asemenea, facturile nu au fost însoțite de anexe care să conțină informații referitoare la

reducerile comerciale acordate pe categorii de prestări servicii, procentul de reduceri, cifra de afaceri asupra căreia s-au aplicat reducerile comerciale.

Cele 7 facturi menționate mai sus, emise de S.C. M S.R.L., au fost înregistrate de societatea contestată în contul contabil 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", respectiv în contul contabil 4426 "TVA deductibilă", societatea emitentă M S.R.L. fiind considerată prestator de servicii pentru S.C. S.R.L..

În drept, reducerile comerciale se acordă de către furnizor/prestator în favoarea clientului/beneficiarului. Conform prevederilor pct. 51 alin.(4) din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3055/2009 (în vigoare până la 31.12.2014), "*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. [...]*". Conform alin.(5) al aceleiași reglementări legale, 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;

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

Scopul reducerilor comerciale este unul comercial, vizând stimularea vânzării unei mărfi sau prestarea unui serviciu în perioada convenită. Reducerile comerciale se acordă potrivit unor clauze comerciale specificate în toate contractele de același tip sau prin reclame - pe același segment de piață nu trebuie făcute diferențieri anticoncurențiale. Singurele diferențe care trebuie să existe între partenerii firmei sunt cele comerciale: defecte de calitate ale produselor/serviciilor, de valoare ale comenzilor, periodicitatea acestora etc.

Beneficiarul unui serviciu poate acorda prestatorului o bonificație / onorariu de succes - pentru atragerea de noi clienți, servicii prestate repede și bine.

Din formularea Contractului-cadru de prestări servicii nr. .../15.11.2010 și a Contractului-cadru de prestări servicii (fără număr) din 01.08.2012, rezultă că beneficiarul S.C. M S.R.L. acordă prestatorului S.C. S.R.L. un rabat calculat ca procent (35%, respectiv 44%) din valoarea cifrei de afaceri înregistrate de către prestator urmare serviciilor prestate în folosul beneficiarului, această formulare conducând la ideea unei sancțiuni pentru prestator, și nicidecum la acordarea unei bonificații pentru un serviciu bine prestat. Precizăm că din procesele verbale de recepție a serviciilor, anexate contestației, rezultă că serviciile au fost recepționate de beneficiar fără nicio observație, suma facturată de prestator fiind acceptată integral la plată și nu au fost aplicate penalități pentru întârzierea prestării serviciilor.

De asemenea, din formularea celor două contracte-cadru de prestări servicii se desprinde ingerința societății beneficiare M S.R.L. în rezultatul activității economice desfășurate de S.C. S.R.L., prin acordarea un rabat comercial de volum (discount) în cuantum de 35%, respectiv 44% din valoarea cifrei de afaceri înregistrate de către prestator, urmare serviciilor prestate în folosul beneficiarului, astfel beneficiarul având posibilitatea să diminueze cifra de afaceri a prestatorului. În acest sens, precizăm că s-au înregistrat cazuri în care, în aceeași dată în care au fost emise de către prestator facturi de prestări servicii, beneficiarul a emis facturi de "*rebate*", de aceeași valoare (ex: factura nr...../15.12.2013 în sumă totală de x lei emisă de S.C. S.R.L. pentru beneficiarul S.C. M S.R.L., reprezentând prestări servicii conform contract cadru nr./15.11.2010 și factura nr...../15.12.2013 în sumă totală de x lei emisă de S.C. M S.R.L. pentru S.C. S.R.L., reprezentând rabat comercial; factura nr...../30.06.2014 în sumă totală de y lei emisă de S.C. S.R.L. pentru beneficiarul S.C. M S.R.L., reprezentând prestări servicii conform contract cadru din 01.08.2012 și factura nr...../30.06.2014 în sumă totală de y lei emisă de S.C. M S.R.L. pentru S.C. S.R.L., reprezentând rabat comercial).

Menționăm că, potrivit situației "*clienți neîncasați*", la data de2015 (data de final al inspecției fiscale) societatea contestatară are de încasat de la S.C. M S.R.L. inclusiv contravaloarea facturilor de prestări servicii emise de prestator și pentru care beneficiarul a acordat reduceri comerciale.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că rabatul comercial facturat de beneficiar ca procent din cifra de afaceri realizată de prestator urmare prestării serviciilor contractate, nu a avut un scop economic, astfel că devin incidente prevederile speciale pentru aplicarea Codului fiscal stipulate la art.11 alin.(1) din din același act normativ, potrivit căroră:

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...]. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate."

coroborate cu prevederile pct.46 alin.(1) și alin.(2) din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009, conform căroră:

"(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.

Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora."

Conform acestor prevederi legale, organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Astfel, art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic (ceea ce nu este cazul în speța analizată, beneficiarul unui bun/serviciu neputând acorda reduceri comerciale furnizorului/prestatorului), poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

De asemenea, art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează: "*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*"

Realitatea economică a rabatului comercial, acordat și facturat de S.C. M S.R.L. în calitate de beneficiar al serviciilor, a fost pusă sub semnul întrebării de însași societatea comercială S.R.L. în calitate de prestator al serviciilor, prin modul de înregistrare în contabilitate a facturilor de rabat, acestea fiind înregistrate în contul contabil 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*" (și nu în conturile specifice, așa cum prevăd Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 3055/2009), respectiv în contul contabil 4426 "*TVA deductibilă*" (nu a fost ajustată baza de impozitare, așa cum se prevede la art.138 din Codul Fiscal). În acest fel a fost diminuat rezultatul din exploatare și TVA de plată.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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. [...].

Art. 21. - (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; [...].

Art. 145. - Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]

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

a) operațiuni taxabile; [...].

Față de aceste prevederi legale, rezultă că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei și societatea contestată nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei, înregistrate în baza facturilor de "rebate" emise de S.C. M S.R.L., operațiunile consemnate în aceste facturi fiind artificiale, fără conținut economic, neutilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, faptul că argumentele societății contestate nu sunt de natură să modifice constatările echipei de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, rezultă că **impozitul pe profit** în sumă de lei (.... lei x 16%) și **TVA de plată** în sumă de lei (..... lei x 24%) stabilite suplimentar la inspecția fiscală sunt legal datorate bugetului general consolidat de către S.C. S.R.L..

Referitor la **accesoriile contestate** (dobânzi și penalități de întârziere) în sumă totală de lei aferente impozitului pe profit (..... lei) și TVA (.... lei), precizăm că acestea au fost calculate în baza prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare și, având în vedere cele prezentate mai sus și conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul", acestea sunt legal datorate bugetului general consolidat de către societatea contestată.

Față de cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2) Referitor la obligațiile de plată accesorii rezultate din stornarea facturilor emise de S.C. T S.R.L. și P.F.A. M.S.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) În luna decembrie 2014, societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei, în baza facturii nr./17.12.2014 (valoare totală de lei) emisă de **S.C. T S.R.L.** din, reprezentând "*avans servicii cf. contract*". Înregistrarea a fost stornată în luna martie 2015, în baza facturii nr...../19.03.2015 emisă de furnizorul de servicii. În actul de inspecție fiscală se menționează că asociatul unic al furnizorului S.C. T S.R.L. este doamna Ș.M., asociat și administrator la S.C. S.R.L.. Pentru perioada cuprinsă între luna decembrie 2014 (data facturării avansului) și luna martie 2015 (data stornării facturii de avans), organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de lei, din care lei dobânzi și lei penalități de întârziere.

b) În luna aprilie 2014 și în luna mai 2014, societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei, respectiv în sumă de lei, în baza facturii nr./30.04.2014 (valoare totală de lei), respectiv a facturii nr./30.05.2014 (valoare totală de lei) emise de **P.F.A. M.S.** din în baza promisiunii bilaterale de vânzare-cumpărare a unui imobil situat în Înregistrările au fost stornate în luna august 2015, în baza facturilor emise în data de 31.08.2015 de promitentul-vânzător. În actul de inspecție fiscală se menționează că persoana fizică A.M. este asociat și administrator la S.C. M S.R.L., partener de afaceri al societății verificate. Pentru perioada cuprinsă între luna aprilie 2014 / luna mai 2014 (data facturării avansului) și luna august 2015 (data stornării facturilor de avans), organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de lei, din care lei dobânzi și lei penalități de întârziere.

Societatea comercială contestă obligația de plată a accesoriilor în sumă de lei (.... lei dobânzi + lei penalități de întârziere) aferente TVA înscrisă în factura emisă de S.C. T S.R.L.

și a accesoriilor în sumă de lei (..... lei dobânzi + lei penalități de întârziere) aferente TVA înscrisă în facturile emise de P.F.A. M.S., susținând următoarele:

- în practică sunt nenumărate situații în care se renunță la tranzacțiile inițiale prin stornarea facturilor deja întocmite;

- a fost respectat principiul neutralității TVA: un contribuabil a colectat TVA și a achitat-o la bugetul statului, celălalt a dedus TVA, impactul fiscal din punct de vedere al bugetului statului fiind zero;

- în lipsa temeiului legal care nu permite emiterea facturilor pentru avansuri acordate furnizorilor și stornarea acestora, precum și a celui pentru calculul accesoriilor, se consideră că dobânzile și penalitățile de întârziere nu sunt datorate.

Precizăm că accesoriile contestate în sumă totală de lei (..... lei + lei) au fost calculate de societatea comercială, fără a prezenta și modul de calcul al acestora. Conform anexei nr. 19 la raportul de inspecție fiscală, aferent TVA dedusă și ulterior stornată, la inspecția fiscală au fost calculate accesoriile în sumă totală de lei, din care lei accesoriile aferente TVA înscrisă în factura emisă de S.C. T S.R.L. și lei accesoriile aferente TVA înscrisă în facturile emise de P.F.A. M.S..

* Față de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Referitor la cauza analizată, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normele de aplicare a acesteia, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

- Cod fiscal: "Art. 134. - Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(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. 134¹. - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

Art. 134². - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. [...] Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora."

Norme metodologice: "16¹. - (1) Prevederile art. 134² alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora."

- Cod fiscal: "Art. 145. - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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;

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

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155."

Din textele de lege citate mai sus, rezultă:

Dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei (art.145 alin.(1) din Codul fiscal), care intervine la data la care are loc faptul generator, această dată fiind data livrării bunurilor sau data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute la alin.(2) al art.134² din Codul fiscal.

La art. 134² alin.(2) lit.a) din Codul fiscal se prevede una din excepțiile privind exigibilitatea TVA, respectiv exigibilitatea TVA intervine la data emiterii unei facturi, înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, iar în această situație se încadrează și emiterea

facturilor pentru avansuri. Prin avansuri se înțelege plata parțială sau totală a c/valorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării, așa cum este prevăzut la art. 134² alin.(2) lit.b) din Codul fiscal.

Drept urmare, în baza acestor prevederi legale, dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile de avans ia naștere la data emiterii de către furnizori a facturilor de avans.

Dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile, așa cum prevede alin.(2) al art.145 din Codul fiscal, mai sus citat, respectiv condiția ca achizițiile să fie urmate de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor înscrise în contractele încheiate între părți, care să conducă la obținerea de venituri impozabile, și de asemenea, dreptul de deducere a TVA este condiționat de deținerea unei facturi fiscale în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, conform art.146 alin.(1) lit.a) din lege, mai sus citat.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv condiția de a justifica exercitarea acestui drept în baza unei facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal și condiția ca factura să fie urmată de efectuarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile, condiții care trebuie îndeplinite inclusiv în cazul facturilor de avansuri emise de furnizori.

Deci, deducerea TVA din facturile de avans implică automat efectuarea livrărilor de bunuri sau a prestațiilor de servicii înscrise în contractele încheiate între părți.

În cazul de față, pentru ca societatea comercială contestatară să aibă drept de deducere pentru cele trei facturi de avans prezentate mai sus, emise în conformitate cu prevederile legale, trebuie să dovedească faptul că, ulterior avansurilor, cei doi agenți economici au prestat pentru societatea contestatară beneficiară serviciile menționate în facturi, deci faptul că avansurile s-au finalizat printr-o prestare de servicii.

Însă, această condiție nu a fost îndeplinită, întrucât facturile de avans nu au fost urmate de prestarea serviciilor contractate, servicii care să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății contestatate, facturile de avans fiind stornate ulterior.

Drept urmare, chiar dacă societatea comercială contestatară a prezentat facturi emise de furnizori în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, totuși nu a îndeplinit și condiția privind deductibilitatea TVA prevăzută la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, respectiv ca achizițiile să fie destinate operațiunilor taxabile.

Întrucât achizițiile de servicii nu au avut loc, ele nu au condus la realizarea de operațiuni taxabile.

Pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de S.C. T S.R.L. (..... lei) și P.F.A. M.S. (..... lei și lei), se au în vedere și prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv:

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

În cazul de față, prin emiteria facturilor de avans care au fost stornate ulterior, nu s-a urmărit realizarea unui scop economic al tranzacțiilor, respectiv realizarea de operațiuni taxabile, întrucât operațiunile nu s-au finalizat printr-o prestare de servicii.

Astfel, nefiind îndeplinită una din condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, respectiv ca achizițiile să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile, condiție prevăzută la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, rezultă că societatea nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei înscrisă în cele trei facturi de avansuri (..... lei + lei + lei) în perioada cuprinsă între data emiterii facturilor de avans și data stornării avansurilor și în consecință datorează dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei, din care lei accesorii aferente TVA înscrisă în factura emisă de S.C. T S.R.L. (..... lei + lei) și lei accesorii aferente TVA înscrisă în facturile emise de P.F.A. M.S. (..... lei + lei), conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 119. - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...]

Art. 120 - Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. [...]

Art. 120¹ . - Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. [...]."

Fată de cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3) Referitor la obligațiile de plată accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice

Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile februarie 2014 și martie 2014 societatea verificată a efectuat plăți în sumă de lei către S.C. C S.R.L. în baza unor facturi care nu au fost înregistrate în evidența contabilă, fiind astfel denaturat soldul furnizorului S.C. C S.R.L.. La inspecția fiscală a fost reconsiderat viramentul efectuat către societatea de mai sus, suma de lei fiind considerată bază impozabilă pentru calculul impozitului pe veniturile din dividende.

Conform anexei la raportul de inspecție fiscală, pentru impozitul pe veniturile din dividende aferent plăților nejustificate, au fost calculate accesorii în sumă de lei, din care: lei dobânzi și lei penalități de întârziere, începând cu data de 25 a lunii următoare efectuării plăților nejustificate și până la data de2015.

Societatea comercială contestă obligația de plată a accesoriilor în sumă de lei aferente impozitului pe veniturile din dividende, susținând că speța în cauză nu se regăsește în definiția dividendului, astfel că accesoriile calculate nu au temei legal. Impozitul pe veniturile din dividende în sumă de lei aferent căruia au fost calculate accesoriile în sumă de lei, nu a fost contestat.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Conform prevederilor art.119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

La art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 sunt definite dobânzile și penalitățile de întârziere și este precizat modul de calcul al accesoriilor, respectiv începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Din analiza anexei nr. 25 la raportul de inspecție fiscală rezultă că accesoriile contestate au fost calculate în strictă concordanță cu prevederile legale mai sus citate, pentru neachitarea la termenele de scadență a impozitului pe veniturile din dividende în sumă de lei stabilit suplimentar la inspecția fiscală.

Precizăm că societatea comercială nu a contestat obligația de plată a impozitului pe veniturile din dividende în sumă de lei (..... lei plăți nejustificate x 16%), rezultând astfel că și-a însușit această diferență de impozit suplimentară ca fiind datorată bugetului de stat.

Art. 276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare la data formulării contestației) prevede: "[...]. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

iar art. 73 alin.(1) din același act normativ prevede: "Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal."

Astfel, societatea comercială contestată nu prezintă documente în sprijinul susținerilor sale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Fată de cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din, împotriva Deciziei de impunere nr. din 2015 emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), coroborat cu prevederile art.352 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei - impozit pe profit;
- lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată;
- lei - accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,