



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara**  
**Serviciul de Soluționare a Contestațiilor**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 335  
E-mail: [info.adm@dgrfptm.ro](mailto:info.adm@dgrfptm.ro)  
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

### **D E C I Z I A nr. 334/23.07.2015**

privind soluționarea contestației depuse de SC X SA, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../28.04.2015.

DGRFP Timișoara, Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, a fost sesizat cu adresa nr.../28.04.2015 de către AJFP Arad, Serviciul inspecție fiscală, asupra contestației depuse de SC X SA, cu sediul în ..., jud. Arad, înregistrată la Registrului Comerțului sub nr. ..., CUI ....., reprezentată prin JDI în calitate de reprezentant permanent, prin avocatul mandatat KJI.

Contestația s-a formulat împotriva măsurilor înscrise în Decizia de impunere nr. F-AR .../03.03.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, și care vizează suma totală de ... lei, reprezentând:

Impozit Profit..... lei;  
Dobânzi/Majorări de întârziere..... lei;  
Penalități de întârziere..... lei;  
TVA..... lei;  
Dobânzi/Majorări de întârziere..... lei;  
Penalități de întârziere..... lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 – 207 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

Contestația este autentificată, purtând amprenta ștampilei și semnătura avocat KJI, pentru care a fost depusă, în original, împuternicirea avocațială nr.

....

I. Prin contestația formulată SC X SA solicită desființarea totală a Deciziei de impunere nr. F-AR .../03.03.2015 pentru următoarele motive:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, petenta înțelege să conteste în principal dobanzile/majorările de întârziere în suma de ... lei și respectiv penalitățile de întârziere în suma de ... lei aferente unui TVA suplimentar de plată în sumă de ... lei stabilit prin corectarea decontului consolidat de TVA aferent perioadei aprilie - octombrie 2013 deus de către SC X SA pentru grupul fiscal unic al cărui reprezentant este, motivat de faptul că titlul de creanță fiscală prin care a fost stabilit debitul principal în sumă de ... lei a fost desființat, iar astfel, potrivit principiului accesorium sequitur principalem, desființarea debitului principal atrage desființarea automată și a tuturor obligațiilor de plată accesorii.

Astfel, în conținutul raportului de inspecție fiscală se reține că urmare a inspecției fiscale efectuate de organele de control ale AJFP Hunedoara la societatea BASRL s-a întocmit RIF nr. F-HD .../ 28.11.2014 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală cu nr. .../ 28.11.2014, prin care s-a dispus corectarea și retransmiterea către reprezentantul grupului fiscal unic (respectiv X) a deconturilor de TVA aferente "SC BA SRL" pentru perioada iunie - decembrie 2013, cu reconsiderarea sumelor reprezentând TVA pentru care s-a recunoscut dreptul de deducere (respectiv cu omiterea din aceste deconturi a sumei totale de ... lei reprezentând TVA suplimentar de plată stabilit în sarcina SC BA SRL prin Decizia de impunere cu nr. .../28.11.2014, pentru care inspectorii fiscali nu au recunoscut societății controlate dreptul de deducere).

Se mai reține în raport ca societatea "BA SRL" nu a dus la îndeplinire măsurile impuse de inspecția fiscală, ci a deus contestație împotriva actelor administrative-fiscale întocmite (contestatie transmisă la AJFP Hunedoara la data de 22.11.2014), iar astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad au procedat la corectarea decontului consolidat deus de reprezentantul grupului fiscal unic pentru perioada controlată.

Ca urmare, pornind de la premisa că în perioada verificată SC BA SRL - membră a grupului fiscal unic ar fi dedus nelegal TVA în sumă totală de ... lei (iar astfel soldul de TVA transferat grupului fiscal ar fi fost unul eronat), s-a concluzionat că în perioada aprilie 2013 - octombrie 2013 grupul fiscal unic ar fi prezentat TVA de plată pentru care s-a procedat la calculul de majorări de întârziere în sumă de ... lei respectiv penalități de întârziere în sumă totală de ... lei.

Dupa cum rezultă, astfel, din raportul de inspecție fiscală, inspectorii fiscali au procedat la calculul majorărilor și penalităților sus-menționate exclusiv ca urmare a emiterii de către inspectorii fiscali din cadrul AJFP Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală a Deciziei de impunere cu nr. .../28.11.2014, prin care în sarcina societății BA SRL a fost stabilită o taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată aferentă perioadei verificate în sumă totală de ... lei.

Or, anterior finalizării controlului fiscal derulat la societatea petentă, prin Decizia cu nr. .../20.02.2015 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Serviciul Soluționare Contestații, contestația formulată de SC BA SRL împotriva Deciziei de impunere cu nr. F-HD .../28.11.2014 și împotriva Dispoziției nr. .../28.11.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, a fost admisă, ambele aceste acte administrative-fiscale au fost desființate și s-a dispus reverificarea aspectelor reținute în urma controlului fiscal ținând cont de considerentele expuse în conținutul deciziei.

În consecința, petenta arată că, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-HD .../28.11.2014 - prin care în sarcina SC BA SRL a fost stabilit un TVA suplimentar de plată în sumă totală de ... lei și care a fost desființată în baza Deciziei de soluționare a contestației cu nr.../20.01.2015 nu mai poate produce efecte nici în ceea ce privește societatea petentă, astfel că potrivit principiului accesorium sequitur principalem desființarea titlului de creanță fiscală în ceea ce privește debitul principal atrage în mod obligatoriu desființarea și a tuturor obligațiilor de plată accesorii aferente acestui debit stabilite în sarcina societății petente prin actul administrativ-fiscal contestat.

Tot în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, petenta arată că prin decizia contestată organele fiscale au refuzat în mod nejustificat dreptul de deducere pentru o sumă de ... lei reprezentând TVA aferentă unor achiziții de bauturi alcoolice (sticle de vin), cu argumentul că aceste achiziții nu ar fi fost destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile.

Sub acest aspect, situația este prezentată trunchiat în raportul de inspecție fiscală, în sensul că în niciun caz nu a fost vorba de achiziții de bauturi alcoolice în scop de consum, ci s-au achiziționat sticle de vin personalizate cu emblema și denumirea "A", destinate a fi distribuite clienților și colaboratorilor în scop de marketing și promovare a brandului "A".

Prin urmare, se arată că în speță nu a fost vorba pur și simplu de achiziționarea unor bauturi alcoolice, ci de o cheltuială de marketing și publicitate constând în achiziționarea unor produse promoționale (sticle de vin personalizate) destinate promovării brandului "A", astfel că în condițiile în care societatea petenta furnizează servicii generale de management și management de proiect în favoarea tuturor societăților dezvoltatoare de proiecte imobiliare din grupul A, efectuarea unei astfel de cheltuieli este indisolubil legată de serviciile prestate în favoarea beneficiarilor - dezvoltatori de proiecte imobiliare, servicii pentru care societatea petentă este remunerată de către dezvoltatorii imobiliari, aceste remunerații constituind principala sursă de profit impozabil.

În ceea ce privește impozitul pe profit, petenta apreciază că în mod nejustificat au fost considerate nedeductibile și înlaturate următoarele categorii de cheltuieli necesare pentru buna desfășurare a activității societății:

Cheltuieli cu diurna acordată salariatilor cu ocazia deplasării în străinătate, în sumă totală de ... lei, pentru care s-a concluzionat în mod greșit că nu a fost demonstrată necesitatea deplasărilor efectuate.

Sub acest aspect, societatea prin personalul sau administrativ, furnizează servicii generale de management și management de proiect în favoarea tuturor societăților dezvoltatoare de proiecte imobiliare din grupul A, servicii care se referă atât la managementul proiectelor în derulare, cât și la pregătirea demarării de noi proiecte în scopul dezvoltării activității beneficiarilor societății.

În acest sens, în perioada verificată, personalul administrativ a efectuat mai multe deplasări în Ungaria atât în interesul proiectelor imobiliare în derulare ale beneficiarilor societății (dezvoltatori de proiecte imobiliare având relații contractuale cu antreprenori în construcții din Ungaria, cu care au loc periodic punctaje comune cu privire la stadiul execuției lucrărilor și stadiul decontărilor), cât și în vederea pregătirii demarării de către beneficiarii societății a unor noi proiecte imobiliare pe teritoriul Ungariei.

În concret, societatea petentă a preconizat să intre în proiectul Frangepan, în cadrul căruia societatea - sub vechea denumire de SC B6A SRL - urma să achiziționeze o cota de 50% din părțile sociale ale societății C31, persoana juridică maghiară, proprietară a unui teren situat în ... , teren pe care se preconiza dezvoltarea, în asociere cu partenerul maghiar, a unui proiect imobiliar rezidențial.

În cazul proiectului sus-menționat existau nenumarate acte doveditoare ale intenției de a demara respectivul proiect în Ungaria (între societate și partenerul maghiar fiind încheiată inclusiv o promisiune sinalagmatică de cesiune a părților sociale reprezentând 50% din capitalul societății maghiare dezvoltatoare a proiectului), însă deși documentele au fost prezentate inspectorilor fiscali, aceștia au refuzat în mod nejustificat să le analizeze.

Sub acest aspect, petenta consideră absolut irelevantă împrejurarea că până la data controlului proiectele imobiliare preconizate să fie realizate de contestatoare sau de beneficiarii acestora în Ungaria nu s-au materializat, câtă vreme în baza contractelor de management general și management de proiect încheiate cu societățile dezvoltatoare de proiecte imobiliare societatea petentă a fost remunerată pentru toate serviciile prestate și în mod indubitabil, toate cheltuielile aferente deplasărilor în Ungaria au fost efectuate cu intenția clară de a fi întrebuințate în viitor în folosul unor operațiuni taxabile.

Cheltuieli cu bilete de avion în sumă de ... lei și cheltuieli de cazare în sumă de ... lei, despre care s-a reținut că au fost achitate pentru persoane ce nu erau angajate ale societății.

Sub acest aspect, se arată că în conținutul raportului de inspecție fiscală sau în anexele la raport nu se regăsește niciun element de identificare a acestor cheltuieli, fapt ce duce la imposibilitatea de a exercita în cunoștință de cauză dreptul la apărare.

Petenta susține că între societate și toate persoanele beneficiare ale biletelor de avion sau serviciilor de cazare au existat anumite raporturi contractuale - indiferent că a fost vorba de angajați ai societății sau de persoane cu care societatea avea alt tip de raporturi contractuale, însă în condițiile în care în raport nu se indica nominal persoanele la care se refera aceste cheltuieli, omisiunea inspectorilor fiscali duce la imposibilitatea de apărare și de justificare în concret, pentru fiecare persoană în parte, care a fost scopul și necesitatea cheltuielii, precum și temeiul legal sau contractual în baza caruia cheltuiala a fost suportată de societate.

La fel stau lucrurile și în ceea ce privește cheltuielile cu produse alimentare neînregistrate la protocol în sumă de ... lei, pentru care la fel nu se indică niciun element de identificare (numar factura, emitentul facturii etc.) care sa permită identificarea acestei facturii pentru a formula în cunoștință de cauză apărările.

Se consideră, de asemenea, nejustificată concluzia privind nedeductibilitatea cheltuielilor în sumă totală de .. lei (în anul 2012) pentru petrecerea de Crăciun și respectiv a cheltuielilor în sumă totală de ... lei (în anul 2013) pentru petrecerea de Paște, care în realitate au fost cheltuieli aferente unor team building-uri organizate de societate cu participarea tuturor angajaților, în scopul dezvoltării personale și profesionale a angajaților și îmbunătățirii spiritului de echipa (care, indirect, sunt destinate creșterii performanțelor profesionale și economice ale societății în ansamblul sau).

**II.** Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../03.03.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR .../03.03.2015, privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, s-au constatat următoarele:

În baza actelor și documentelor de evidență contabilă puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală și a verificărilor efectuate prin sondaj s-a urmarit modul de înregistrare în contabilitate a veniturilor, a cheltuielilor deductibile și nedeductibile fiscal în vederea determinării în conformitate cu prevederile legale, a bazei de impozitare, pentru calculul impozitului pe profit.

Din verificarea efectuată aferentă anului 2012, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele cheltuieli nedeductibile :

- cheltuieli cu diurna acordată salariatilor cu ocazia deplasării în strainatate fără a demonstra necesitatea acestor deplasări în sumă totală de ... lei.
- cheltuieli cu biletele de avion pentru persoane care nu sunt angajate ale societății în sumă totală de ... lei;
- cheltuieli de cazare pentru persoane care nu sunt angajate la societate în suma de 504 lei;
- cheltuieli pentru petrecerea de Crăciun în sumă totală de ... lei;
- cheltuieli cu mese servite înregistrate în contabilitate ca și cheltuieli pentru închirierea cu ora a unei sali de restaurant în sumă totală de ... lei;

- cheltuieli cu produse alimentare neînregistrate la protocol în sumă de ... lei.

Astfel organele de inspecție fiscală consideră că cheltuielile de mai sus în sumă totală de ... lei nu reprezintă cheltuieli deductibile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv nu au la baza documente justificative, stabilind-se o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de ... lei (... lei x 16% = ... lei.)

Se menționează că aceste cheltuieli nedeductibile nu au fost înregistrate la cheltuieli de protocol.

În concluzie pentru anul 2012 organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei (... x 16%) și accesorii impozit pe profit în sumă totală de ... lei, din care majorări de întârziere ... lei și penalități de întârziere ... lei.

Din verificarea efectuată aferentă anului 2013, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele cheltuieli nedeductibile:

- cheltuieli pentru petrecerea de Paște în sumă totală de ... lei;
- cheltuieli cu mese servite înregistrate în contabilitate ca și cheltuieli pentru închirierea cu ora a unei sali de restaurant în sumă totală de ... lei.

Astfel organele de inspecție fiscală consideră că cheltuielile de mai sus în sumă totală de ... lei, nu reprezintă cheltuieli deductibile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv nu au la baza documente justificative, stabilind-se o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de ... lei (... lei x 16% = ... lei.)

Se menționează că aceste cheltuieli nedeductibile nu au fost înregistrate la cheltuieli de protocol.

În concluzie pentru anul 2013 organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei (... x 16%) și accesorii impozit pe profit în sumă totală de ... lei, din care majorări de întârziere ... lei și penalități de întârziere ... lei.

Astfel, pe perioada verificată organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele obligații suplimentare de natura impozitului pe profit:

- impozit pe profit suplimentar - ... lei;
- majorări impozit pe profit calculate până la data de 10.01.2015 – ... lei;
- penalități – ... lei;

Total - ... lei.

Cu privire la TVA organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

În baza deciziei nr. .../26.11.2012 emisă de Serviciul Registrul Contribuabili Declarații Fiscale și Monitorizare Bilanțuri din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Arad, precum și în baza art. 127 alin. (8) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și pct. 4.(1), 4.(3), 4.(5) din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, s-a implementat grupul fiscal unic constituit din:

- SC B6A SRL în calitate de reprezentant al grupului,
- SC B 08 A SRL în calitate de membru,
- SC B 10 A SRL în calitate de membru,
- SC R 3 A SRL în calitate de membru,
- SC R 4 A SRL în calitate de membru,
- SC A BC SRL în calitate de membru.

Ulterior prin:

- Decizia nr. .../04.03.2013 începând cu data de 01.04.2013 a ieșit din grup SC R 4 A SRL;

- Decizia nr. .../28.03.2013 începând cu data de 01.04.2013 a intrat în grup SC BA SRL;

- Decizia nr. .../09.07.2013 începând cu data de 01.06.2013 a ieșit din grup SC B 08 A SRL și SC BC AR SRL;

- Decizia nr. 6/30.01.2014 începând cu data de 01.02.2014 a ieșit din grup SC BA SRL și SC B 10 A SRL;

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Societatea a dedus TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii nr. .../16.04.2014, în sumă totală de.... lei, emisă de Selgros SA, reprezentând alimente, încalcând prevederile art 145 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea a dedus eronat TVA în sumă totală de ... lei, după cum urmează:

- factura nr. .../03.04.2013, în sumă totală de ... lei, cu TVA în sumă de .. lei, emisă de WW&TSRL, reprezentând contravaloare bauturi alcoolice.

- factura nr. .../12.04.2013, în sumă totală de ...lei, cu TVA în sumă de 30 lei, emisă de TST SRL, reprezentând contravaloare bauturi alcoolice.

- factura nr. .../12.04.2013, în sumă totală de ..lei, cu TVA în sumă de ... lei, emisă de TBC SRL, reprezentând contravaloare bauturi alcoolice.

- factura nr. .../19.09.2014, în sumă totală de ... lei, cu TVA în sumă de .. lei, emisă de SC WW&TSRL, reprezentând contravaloare bauturi alcoolice, încalcând prevederile art 145 alin.(5) lit.b) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a inspecției fiscale efectuate de organele de control ale AJFP Hunedoara, efectuată la SC BA SRL s-a întocmit RIF nr. F-HD .../28.11.2014. De asemenea a fost întocmită și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../28.11.2014 prin care s-a dispus corectarea și transmiterea către reprezentantul grupului fiscal a deconturilor de TVA astfel:

- pentru luna iunie 2013 s-a stabilit TVA cu drept de deducere în sumă de ... lei;

- pentru luna august 2013 s-a stabilit TVA cu drept de deducere în sumă de ... lei;

- pentru luna septembrie 2013 s-a stabilit tva cu drept de deducere în suma de ... lei și fără drept de deducere ... lei;
- pentru luna octombrie 2013 s-a stabilit tva cu drept de deducere în sumă de ... lei;
- pentru luna noiembrie 2013 s-a stabilit tva cu drept de deducere în sumă de ... lei.
- pentru luna decembrie 2013 s-a stabilit tva cu drept de deducere în sumă de ... lei.

Astfel organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad au procedat la corectarea decontului consolidat depus de reprezentantul grupului, constatand că în perioada aprilie 2013 - octombrie 2013 grupul fiscal unic prezintă TVA de plată motiv pentru care a procedat la calculul majorărilor de întârziere în sumă totală de ... lei și penalități în sumă totală de ... lei.

Prin acesta s-a stabilit că SC BA SRL a dedus nelegal TVA în sumă totală de ... lei, ca urmare soldul TVA la data de 31.03.2013 transferat grupului este eronat.

Organele de inspecție fiscală au completat fișa de analiza a TVA.

Conform balantei de verificare întocmită la data de 30.09.2014 de reprezentantul grupului, contul 4424 "TVA de recuperat" prezintă sold debitor în sumă totală de ... lei.

În perioada verificată 01.03.2013-30.09.2014 societățile din grup înregistrează TVA dupa cum urmează:

SC BA SRL - sold TVA de rambursat la intrarea în grup ... lei.

SC X SRL - TVA de plată ... lei (... lei - ... lei);

SC R 3 A SRL - TVA de plată .. lei (...);

SC R. 4 A . SRL - TVA de rambursat ... lei ...

SC BC AR SRL - TVA de plată ... lei ...

SC B. 10 A SRL TVA de rambursat ... lei .

SC B. 08 A SRL TVA de rambursat ... lei . ;

SC BA SRL TVA de plată ... lei .

În concluzie pe perioada verificată organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele obligații suplimentare de natura taxei pe valoarea adăugată:

TVA suplimentara : ... lei,

Majorări TVA pentru nevirarea în termen pe perioada 25.05.2013-25.11.2013 : ... lei,

Penalități : ... lei,

Total : 190.683 lei.

De asemenea societatea depune Declarația 394 "Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național în conformitate cu prevederile legale. Menționează că diferențele din declarația 394 au fost corectate prin depunerea în timpul controlului a următoarelor declarații privind livrările / achizițiile pe teritoriul național 394:

- pentru luna aprilie 2013 nr. ..../28.01.2015 - SC B.08 A;



- pentru luna mai 2013 nr. .../28.01.2015 - SC B 08 A;
- pentru luna aprilie 2013 nr. .../28.01.2015 - SC B 10 A;
- pentru luna noiembrie 2013 nr. ...7/29.01.2015 - SC B 10 A;
- pentru luna aprilie 2014 nr. .../29.01.2015 - SC B 10 A;
- pentru luna mai 2014 nr. .../29.01.2015 - SC B 10 A;
- pentru luna iunie 2014 nr. .../29.01.2015 - SC B 10 A;
- pentru luna iulie 2014 nr. .../29.01.2015 - SC B 10 A;
- pentru luna mai 2013 nr. .../29.01.2015 - SC R. 3 A .SRL;

Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad au procedat la corectarea decontului consolidat depus de reprezentantul grupului, astfel că în perioada aprilie 2013 - octombrie 2013 grupul fiscal unic prezinta TVA de plată motiv pentru care s-a procedat la calculul majorărilor de întârziere în sumă totală de ... lei și a penalităților de întârziere în sumă totală de ... lei.

**III.** Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada verificată și documentele existente la dosarul cauzei, se retin următoarele:

SC X SA, are sediul .... Arad, înregistrată la Registrului Comerțului sub nr. ...., CUI ...8.

1. Cu privire la dobânzile/majorările de întârziere TVA în sumă de ... lei, respectiv penalitățile de întârziere în sumă de ... lei, aferente TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei.

În fapt, urmare a inspecției fiscale efectuate de organele de control ale AJFP Hunedoara la SC BA SRL s-au emis Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../28.11.2014 și Decizia de impunere F-HD .../28.11.2014, prin care s-a stabilit că SC BASRL a dedus nelegal TVA în sumă totală de ... lei, ca urmare soldul TVA la data de 31.03.2013 transferat grupului este eronat. De asemenea a fost întocmită și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../28.11.2014 prin care s-a dispus corectarea și transmiterea către reprezentantul grupului fiscal a deconturilor de TVA astfel:

- pentru luna iunie 2013 s-a stabilit TVA cu drept de deducere în sumă de ... lei.
- pentru luna august 2013 s-a stabilit TVA cu drept de deducere în sumă de ... lei;
- pentru luna septembrie 2013 s-a stabilit TVA cu drept de deducere în sumă de ... lei și fără drept de deducere în sumă de ... lei;
- pentru luna octombrie 2013 s-a stabilit TVA cu drept de deducere în sumă de ... lei;
- pentru luna noiembrie 2013 s-a stabilit TVA cu drept de deducere în sumă de ... lei;
- pentru luna decembrie 2013 s-a stabilit TVA cu drept de deducere în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad au procedat la corectarea decontului consolidat depus de reprezentantul grupului, rezultând faptul că în perioada aprilie 2013 - octombrie 2013 grupul fiscal unic prezintă TVA de plată, motiv pentru care s-a procedat la calculul majorărilor de întârziere în sumă totală de ... lei și penalități în sumă totală de ... lei.

SC BASRL nu a dus la îndeplinire măsurile dispuse, depunând în data de 22.12.2014 la AJFP Hunedoara contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../28.11.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

În drept, referitor la grupul fiscal unic sunt aplicabile prevederile art. 127 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(8) În condițiile și în limitele prevăzute în norme, este considerat drept grup fiscal unic un grup de persoane impozabile stabilite în România care, independente fiind din punct de vedere juridic, sunt în relații strânse una cu alta din punct de vedere organizatoric, financiar și economic.”*

coroborat cu pct. 4 din HG nr. 44/2004 privind normele metodologice date în aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

*„4. (1) În sensul art. 127 alin. (8) din Codul fiscal, grupul de persoane impozabile stabilite în România, independente din punct de vedere juridic și aflate în strânsă legătură din punct de vedere financiar, economic și organizatoric, poate opta să fie tratat drept grup fiscal, cu următoarele condiții:*

*a) o persoană impozabilă nu poate face parte decât dintr-un singur grup fiscal;*

*b) opțiunea trebuie să se refere la o perioadă de cel puțin 2 ani;*

*c) toate persoanele impozabile din grup trebuie să aplice aceeași perioadă fiscală. (...)*

*(13) De la data implementării grupului fiscal unic conform alin. (8):*

*a) fiecare membru al grupului fiscal, altul decât reprezentantul:*

*1. va raporta în decontul de taxă menționat la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal orice livrare de bunuri, prestare de servicii, import sau achiziție intracomunitară de bunuri sau orice altă operațiune realizată de sau către acesta pe parcursul perioadei fiscale;*

*2. va trimite decontul său de taxă reprezentantului;*

*3. nu va plăti nicio taxă datorată și nu va solicita nicio rambursare conform decontului său de taxă.*

*b) reprezentantul:*

*1. va prelua, în primul decont consolidat, soldurile taxei de plată de la sfârșitul perioadei fiscale anterioare, neachitate până la data depunerii acestui decont, precum și soldurile sumei negative a taxei pentru care nu s-a solicitat rambursarea din deconturile de TVA ale membrilor grupului aferente perioadei fiscale anterioare ;*

2. va raporta în propriul decont de taxă, menționat în art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, orice livrare de bunuri, prestare de servicii, import sau achiziție intracomunitară de bunuri ori de servicii, precum și orice altă operațiune realizată de sau către acesta pe parcursul perioadei fiscale;

3. va raporta într-un decont consolidat rezultatele din toate deconturile de TVA primite de la alți membri ai grupului fiscal, precum și rezultatele din propriul decont de taxă pentru perioada fiscală respectivă;

4. va depune la organul fiscal de care aparține toate deconturile de taxă ale membrilor, precum și formularul de decont de taxă consolidat;

5. va plăti sau, după caz, va cere rambursarea taxei care rezultă din decontul de taxă consolidat.

(14) Fiecare membru al grupului fiscal trebuie:

a) să depună declarația recapitulativă prevăzută la art. 156<sup>4</sup> din Codul fiscal, la organul fiscal de care aparține;

b) să se supună controlului organului fiscal de care aparține;

c) să răspundă separat și în solidar pentru orice taxă datorată de el sau de orice membru al grupului fiscal pentru perioada cât aparține respectivului grup fiscal.

(15) Livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de fiecare membru al grupului sunt supuse regimului normal de impozitare prevăzut de titlul VI din Codul fiscal, indiferent dacă sunt realizate către terți sau către ceilalți membri ai grupului fiscal, fiecare membru al grupului fiind considerat o persoană impozabilă separată.”

Referitor la procedura de declarare a TVA după înregistrarea grupului fiscal unic sunt aplicabile prevederile Ordinului nr. 607/2013 privind aprobarea Procedurii de implementare și de administrare a grupului fiscal unic, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare:

„2.18. De la data implementării grupului fiscal unic, fiecare membru al grupului completează decontul de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile proprii și îl transmite reprezentantului desemnat al grupului fiscal unic, în vederea întocmirii decontului consolidat de taxă pe valoarea adăugată.

2.19. Decontul consolidat de taxă pe valoarea adăugată se întocmește de reprezentantul grupului, utilizând modelul formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", aprobat prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în care cumulează informațiile privind operațiunile desfășurate de toți membrii grupului.

2.20. Decontul consolidat de taxă pe valoarea adăugată, în care reprezentantul grupului înscrie la rubrica "Date de identificare a persoanei impozabile" și sintagma "reprezentant al grupului fiscal unic", se depune, în numele grupului fiscal unic, la organul fiscal competent.

2.21. În primul decont consolidat de taxă pe valoarea adăugată depus după implementarea grupului fiscal unic se preiau din deconturile fiecărui membru al grupului soldul sumei pozitive din perioada fiscală anterioară,

*rămasă neachitată, respectiv soldul sumei negative din perioada fiscală anterioară, nesolicitată la rambursare.*

*2.22. Deconturile de taxă pe valoarea adăugată întocmite de fiecare membru al grupului se depun, cu titlu informativ, de către reprezentantul grupului fiscal unic la organul fiscal competent, odată cu decontul consolidat de taxă pe valoarea adăugată.*

*2.23. Organul fiscal prelucrează în Sistemul informatic de administrare a creanțelor numai decontul consolidat de taxă pe valoarea adăugată depus de reprezentantul grupului.*

*2.24. Deconturile de taxă pe valoarea adăugată întocmite de fiecare membru al grupului se utilizează pentru verificarea datelor înscrise de reprezentantul grupului în decontul consolidat de taxă pe valoarea adăugată aferent aceleiași perioade.*

*2.25. Deconturile de taxă pe valoarea adăugată întocmite de fiecare membru al grupului nu se prelucrează în sistemul informatic, ci se arhivează la dosarul fiscal al fiecărui membru al grupului .*

*2.26. Dacă, în urma verificării efectuate conform pct. 2.24, rezultă necorelări, organul fiscal notifică reprezentantului grupului în vederea corectării informațiilor din decont”.*

Avand în vedere cele mai sus menționate, rezultă că fiecare membru al grupului este tratat ca o persoană impozabilă separată, motiv pentru care nu se justifică tratarea diferențiată, respectiv acordarea dreptului de deducere diferențiat, înainte sau după înregistrarea grupului fiscal unic.

SC X SA contestă dobânzile/majorările de întârziere TVA în sumă de ... lei, respectiv penalitățile de întârziere în sumă de ... lei, aferente TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei, stabilită în sarcina SC BASRL - membră a grupului fiscal, prin corectarea decontului consolidat de TVA aferent perioadei aprilie 2013-octombrie 2013, motivat de faptul că titlul de creanță fiscal prin care a fost stabilit debitul principal în sumă de ... lei, a fost desființat, atrăgând după sine desființarea tuturor actelor subsecvente încheiate.

Prin decizia nr. .../20.02.2015 privind soluționarea contestației formulate de SC BASRL, emisă de DGRFP Timișoara - Serviciul Soluționare Contestații, s-a dispus desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HD .../28.11.2014 pentru TVA în sumă de ... lei.

În drept, prevederile OG 92/2003 cu modificările și completările ulterioare, care la art.119-120 preved:

*“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*

*Art. 120 - Majorari de întârziere*

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

*ART. 120<sup>1</sup>*

*Penalități de întârziere*

*(1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.”*

Din conținutul prevederilor legale citate, se reține că, contribuabilii datorează bugetului de stat dobânzi și penalități de întârziere “pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată”, obligații fiscale accesorii care se calculează pentru perioada cuprinsă între termenul de scadență și data stingerii sumei datorate, respectiv a sumei individualizată ca fiind de plată printr-un act administrativ fiscal.

Având în vedere faptul că titlul de creanță fiscal prin care a fost stabilit debitul principal în sumă de ... lei a fost desființat și, conform principiului de drept “*accesoriul urmează principalul*”, în această situație, pentru dobânzile/majorările de întârziere TVA în sumă de ... lei, respectiv penalitățile de întârziere în sumă de ... lei, aferente TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei, se va face aplicatiunea art.216 alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare, „*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.*”.

La reverificare se vor avea în vedere prevederile pct. 11.5, 11.6 și 11.7 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

*„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”*

2. Referitor la TVA în sumă de ... lei pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere aferentă unor achiziții de băuturi alcoolice (sticle de vin) și contestată de petentă, organele de inspecție fiscală precizează faptul că respectivele facturi reprezintă contravaloare băuturi alcoolice.

Prin contestație petenta susține că aceste achiziții de băuturi alcoolice nu au fost efectuate în scop de consum, ci reprezintă sticle de vin personalizate cu denumirea A și sunt destinate distribuirii în rândul clienților în scopul promovării brandului A. În susținere petenta prezintă o fotografie cu sticla de vin în cauză.

Conform art.128 alin.(8) lit. e) Cod Fiscal “ (8) *Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):*

*e) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme;”.*

Prin normele metodologice de aplicare, regăsite la pct. 6 alin. (9) din H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, au fost introduse câteva condiționalități pe care societatea trebuie să le îndeplinească în acest sens, cum ar fi: “*obligativitatea de a face dovada că există o legătură între bunurile produse/livrate de societate și beneficiarii mostrelor și produselor acordate în mod gratuit*”.

De asemenea, la exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să se afle existența unei facturi corect întocmite, cu toate elementele obligatorii reglementate la art.... alin.(19) Cod Fiscal.

De tratamentul fiscal analizat anterior pot beneficia și unele bunuri acordate gratuit cu diverse ocazii, în condițiile în care se face dovada că acestea au fost inscripționate cu numele și/sau logo-ul firmei, iar bunurile respective au fost astfel acordate în scopul popularizării numelui firmei.

Întrucât constatările organelor de inspecție fiscală sunt strict cu referire la conținutul facturii, fără a analiza toate aspectele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra măsurii organelor de inspecție fiscală de neacordare a dreptului de deducere pentru suma de ... lei, astfel că se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, „*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.*”.

La reverificare se vor avea în vedere prevederile pct. 11.5, 11.6 și 11.7 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

„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”*

3. Cu privire la impozitul pe profit:

În fapt, au fost considerate nedeductibile de organele de inspecție fiscală și contestate de petentă următoarele categorii de cheltuieli:

În anul 2012

- cheltuieli cu diurna acordată salariaților cu ocazia deplasării în străinătate fără a demonstra necesitatea acestor deplasări în sumă totală de ... lei,
- cheltuieli cu biletele de avion pentru persoane care nu sunt angajate ale societății în sumă totală de ... lei,
- cheltuieli de cazare pentru persoane care nu sunt angajate la societate în sumă de ... lei.
- cheltuieli pentru petrecerea de Craciun în sumă totală de ... lei,
- cheltuieli cu mese servite înregistrate în contabilitate ca și cheltuieli pentru închirierea cu ora a unei sali de restaurant în sumă totală de ... lei,
- cheltuieli cu produse alimentare neînregistrate la protocol în sumă de ... lei.

În anul 2013

- cheltuieli pentru petrecerea de Paște în sumă totală de ... lei
- cheltuieli cu mese servite înregistrate în contabilitate ca și cheltuieli pentru închirierea cu ora a unei sali de restaurant în sumă totală de ... lei.

a) Referitor la cheltuieli cu diurna acordată salariaților cu ocazia deplasării în străinătate în sumă totală de ... lei, se retin următoarele:

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere al cheltuielilor cu diurna acordată salariaților cu ocazia deplasării în străinătate, motivat de faptul că societatea petentă nu a demonstrat necesitatea acestor deplasări.

Prin contestația formulată, petenta susține că, societatea prin personalul sau administrativ, furnizează servicii generale de management și management de proiect în favoarea tuturor societăților dezvoltatoare de proiecte imobiliare din grupul A, servicii care se referă atât la managementul proiectelor în derulare, cât și la pregătirea demarării de noi proiecte în scopul dezvoltării activității beneficiarilor săi. În acest sens, personalul său administrativ a efectuat mai multe deplasări în Ungaria atât în interesul proiectelor imobiliare în derulare ale beneficiarilor săi, cât și în vederea pregătirii demarării de către beneficiarii a unor noi proiecte imobiliare pe teritoriul Ungariei, petenta preconizând să își extindă activitatea pe teritoriul Ungariei, însă desi documentele au fost prezentate inspectorilor fiscali, acestia au refuzat în mod nejustificat să le analizeze.

De asemenea, petenta arată că în baza contractelor de management general și management de proiect încheiate cu societățile dezvoltatoare de proiecte imobiliare societatea a fost remunerată pentru toate serviciile prestate,

inclusiv cu ocazia deplasărilor în Ungaria și toate cheltuielile aferente deplasărilor în Ungaria au fost efectuate cu intenția clară de a fi întrebuințate în viitor în folosul unor operațiuni taxabile, întrucât societatea petentă urma să fie parte în viitorul proiect sau, după caz, să asigure managementul pentru proiectele preconizate a fi dezvoltate în Ungaria, servicii pentru care urma să fie remunerată de către dezvoltatori.

În acest scop, urmare solicitării de către organele de soluționare a contestației prin adresa nr. .../09.06.2015, a unor documente suplimentare care să ateste cele susținute prin contestație, petenta a prezentat:

- ordinele de deplasare (delegatie) în străinătate pentru BF, CA, RA și OA

- referitor la traducerile în limba română certificate de traducători autorizați ale documentelor atașate la contestație doar în limba engleză și în limba maghiară, petenta a solicitat acordarea unui termen suplimentar de maxim 10 zile, dat fiind faptul că volumul de documente este foarte mare, documente care nu au fost depuse până la data soluționării contestației.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ART. 21*

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

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

*e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;*

*(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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

Astfel, pentru a fi considerată cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit cheltuiala cu deplasarea, pe de o parte trebuie să aibă la bază documente justificative potrivit legii (delegație), care să ateste deplasarea în interesul firmei, iar pe de altă parte să se facă dovada că



persoana care a efectuat deplasarea are calitatea de salariat, administrator sau persoană asimilată.

De asemenea, în cazul serviciilor de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii expres prevăzute la articolele de lege mai sus-citate, pentru a fi deductibile în sensul legii fiscale cheltuielile aferente trebuie să îndeplinească mai multe condiții cumulative, respectiv să aiba la baza contracte economice și să fie justificate prin prisma prestării serviciilor cat și a necesității lor în raport de specificul activitatilor desfășurate.

Întrucât constatările organelor de inspecție fiscală privind nedeductibilitatea cheltuielilor au fost făcute fără a analiza toate aspectele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra măsurii organelor de inspecție fiscală de neacordare a dreptului de deducere pentru suma de ... lei, astfel că se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, „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.”

La reverificare se vor avea în vedere prevederile pct. 11.5, 11.6 și 11.7 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

„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”

b) Referitor la cheltuielile cu bilete de avion în sumă de ... lei și cheltuieli de cazare în sumă de 504 lei, s-a reținut de organele de inspecție fiscală că au fost achitate pentru persoane ce nu erau angajate ale societății.

Prin contestația formulată petenta susține că între societatea petentă și toate persoanele beneficiare ale biletelor de avion sau serviciilor de cazare au existat anumite raporturi contractuale, indiferent că a fost vorba de angajați ai societății sau de persoane cu care societatea avea alt tip de raporturi contractuale, respectiv contracte de mandat sau de prestări-servicii în baza cărora avea obligația contractuală de a suporta, distinct față de remunerația datorată mandatarilor/prestatorilor săi, și cheltuielile aferente deplasărilor pe care acestia le faceau în interesul SC X SA .

În acest scop, urmare solicitării de către organele de soluționare a contestației prin adresa nr. .../09.06.2015, a unor documente suplimentare care să ateste cele susținute prin contestație, petenta a prezentat:

- factura pentru 5 bilete de avion (Bergamo - Milano), emisă de Wizz Air Hungary Kft, pentru deplasarea la Targul de Arhitectură și Design de la Milano, desfasurat în octombrie 2012 în sumă de... lei, cu mențiunea că persoanele desemnate de societate să participe la acest eveniment au fost: PF - angajat X, FF - angajat X, GC - angajat al grupului de firme A, MF - colaborator al grupului A și BF - angajat X;

- invitație de la organizatorii targului Made Expo cu acces gratuit;

- factură cazare Hotel Ambassador pentru domnul RDG desemnat de societate să participe la workshop-ul organizat de Ariston pentru partea de asistență/mentenanță a centralelor termice cu care sunt dotate apartamentele A;

- contract de asistență tehnică încheiat cu Ariston Thermo România

- factura emisă de E pentru 5 bilete de avion cu mențiunea că s-a facut deplasarea la București la Targul de Construcții desfasurat în perioada 29 martie - 01 aprilie 2012.

- e-mailul trimis de către doamna FB - director resurse umane X către cei 5 ingineri desemnați să participe la targul de construcții desfășurat la București.

Întrucat constatările organelor de inspecție fiscală sunt strict referitoare la cheltuieli pentru persoane care nu sunt angajate ale societății, fără să facă referire la elemente de identificare a facturilor în care se regăsesc aceste cheltuieli și nu se regăsește niciun element de identificare nominală a persoanelor care au beneficiat de biletele de avion, respectiv serviciile de cazare, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra măsurii organelor de inspecție fiscală de neacordare a dreptului de deducere pentru cheltuielile cu bilete de avion în sumă de ... lei și cheltuieli de cazare în sumă de 504 lei, astfel că se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, „*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.*”.

La reverificare se vor avea în vedere prevederile pct. 11.5, 11.6 și 11.7 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

„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”*

c) Referitor la cheltuielile cu produse neînregistrate la protocol în sumă de ... lei, cheltuieli pentru petrecerea de Craciun în sumă totală de ... lei și cheltuieli pentru petrecerea de Paște în sumă totală de ... lei se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere motivat de faptul că aceste cheltuieli nu reprezintă cheltuieli deductibile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile .

Prin contestația formulată petenta susține că nu a reușit să identifice nicio factură de produse alimentare înregistrată în evidențele contabile în anul 2012, în valoare de ... lei, perioadă în care este menționată în raport această cheltuială, și în consecință este pusă în imposibilitatea de a-și putea formula apărarea.

De asemenea, petenta consideră nejustificată concluzia organelor de inspecție fiscală privind nedeductibilitatea cheltuielilor în sumă totală de 8.763 lei aferente anului 2012 pentru petrecerea de Craciun și respectiv a cheltuielilor în sumă totală de ... lei aferente anului 2013 pentru petrecerea de Paste, care în realitate au fost cheltuieli aferente unor team building-uri organizate de societate cu participarea tuturor angajaților, în scopul dezvoltării personale și profesionale a angajaților și îmbunătățirii spiritului de echipă.

Mai mult, petenta arată că cea mai mare parte a acestor cheltuieli se încadrează în limita plafonului legal de deductibilitate de 2% din valoarea fondului de salarii al societății pe anii 2012 și 2013, valoarea cumulată a procentului de 2% din fondul de salarii aferent anilor 2012 și 2013 fiind de ... lei (... lei pentru anul 2012 și respectiv ... lei pentru anul 2013).

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ART. 21*

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

*(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;*

*b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;*

*c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare. Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare,*

*ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități ori unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, pentru școlile pe care le au sub patronaj, precum și alte cheltuieli efectuate în baza contractului colectiv de muncă. În cadrul acestei limite, pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariaților, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;*

Din prevederile legale mai sus citate se retine că pentru a fi acordat dreptul de deducere a cheltuielilor de protocol acestea trebuie să se încadreze în limita limita plafonului legal de deductibilitate, respectiv a unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit.

Întrucât constatările organelor de inspecție fiscală sunt strict cu referire la faptul că acestea nu au fost înregistrate la protocol, fără a analiza toate aspectele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra măsurii organelor de inspecție fiscală de neacordare a dreptului de deducere pentru cheltuielile cu produse neînregistrate la protocol în suma de ... lei, cheltuieli pentru petrecerea de Craciun în sumă totală de ... lei și cheltuieli pentru petrecerea de Paște în sumă totală de ... lei, astfel că se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, „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.”.

La reverificare se vor avea în vedere prevederile pct. 11.5, 11.6 și 11.7 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

„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”*

4. Cu privire la accesorii în sumă totală de 8.741 lei, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

În drept, prevederile OG 92/2003 cu modificările și completările ulterioare, care la art.119-120 preved:

*“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 - Majorari de întârziere*

*(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.*

*ART. 120<sup>1</sup>*

*Penalități de întârziere*

*(1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.”*

Din conținutul prevederilor legale citate, se reține că, contribuabilii datorează bugetului de stat dobânzi și penalități de întârziere “pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată”, obligații fiscale accesorii care se calculează pentru perioada cuprinsă între termenul de scadență și data stingerii sumei datorate, respectiv a sumei individualizată ca fiind de plată printr-un act administrativ fiscal.

Având în vedere faptul că, pentru debitul principal în sumă de ... lei, urmează a se pronunța o soluție de desființare, conform principiului de drept “*accesoriul urmează principalul*”, în această situație se va desființa și capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor din OG nr. 92 / 2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală, se propune desființarea Decizia de impunere nr. F-AR .../03.03.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Arad și care vizează suma totală de ... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată să încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere considerentele

deciziei de soluționare, precum și toate actele care stabilesc situația fiscală a contribuabilului.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG Nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. .../20.07.2015 se

## D E C I D E :

1. Desființarea Deciziei de impunere nr. F-AR .../03.03.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Arad și care vizează suma totală de ... lei, reprezentând :

Impozit Profit..... lei;  
Dobânzi/Majorări de întârziere..... lei;  
Penalități de întârziere..... lei;  
TVA..... lei;  
Dobânzi/Majorări de întârziere..... lei;  
Penalități de întârziere..... lei,

urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decăt cele care au întocmit decizia de impunere contestată să încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere considerentele deciziei de soluționare, precum și toate actele care stabilesc situația fiscală a contribuabilului.

2. Prezenta decizie se comunică la : - avocat KJI;  
- A.J.F.P. Arad cu aplicarea  
prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...