

D E C I Z I A nr.1173/381/11.08.2015

privind soluționarea contestației formulate de SC X SRL ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../25.06.2015

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.../16.06.2015 de către AJFP Hunedoara, Inspecție fiscală asupra contestației formulate de SC X SRL, cu sediul în localitatea ..., ..., județul ..., înregistrată la ORC sub nr..., cod unic de înregistrare fiscală ..., atribut fiscal RO.

Contestația este formulată împotriva împotriva Deciziei de impunere nr....-... .../21.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara, Inspecție fiscală, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

Decizia de impunere nr....-... .../21.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....-... .../21.04.2015.

În ceea ce privește încadrarea în termen a contestației formulate de petent, în raport de data comunicării prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire a Deciziei de impunere nr....-... .../21.04.2015, respectiv data de 30.04.2015, contestația formulată împotriva actului administrativ fiscal a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la AJFP Timișoara, la data de 26.05.2015, așa cum rezultă din ștampila Registraturii.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura și ștampila agentului economic.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, societatea contestatoare solicită anularea în totalitate a deciziei de impunere, ca fiind emisă în mod netemeinic și nelegal, susținând următoarele:

1) Incălcarea procedurii de inspecție fiscală, a obligațiilor legale ale inspectorilor și a drepturilor subscrisei.

Organele de inspecție fiscală nu au fost preocupate niciun moment de a solicita explicații sau de a consulta și alte documente, care se regăseau la sediul unității verificate ori în contabilitatea informatică, sau a folosi alte mijloace de probă, prin care să verifice starea de fapt fiscală.

Pe toată durata inspecției fiscale nu a fost solicitat vreun punct de vedere sau vreo notă explicativă, nu s-a formulat vreo notă de relații sau vreun control încrucișat către persoane care ar fi putut da informații relevante în ceea ce privește unele dintre reținerile inspecției fiscale.

Au fost încălcate prevederile art.6 “Exercitarea dreptului de apreciere”, art.7 “Rolul activ”, art.9 alin.(1) “Dreptul de a fi ascultat” și art.94 alin.(3) “Obiectul și funcțiile inspecției fiscale” din Codul procedură fiscală.

De asemenea, Ordinul MFP nr.1753/2003 privind Codul etic al inspectorului de control fiscal, care arată că integritatea și obiectivitatea sunt două principii potrivit cărora, inspectorii de control își vor exercita funcția cu onestitate, bună-credință și vor trata toate situațiile conform stării de fapt fără influențe externe. În relațiile cu contribuabilii, sunt obligați să dea dovadă de disponibilitate față de problemele cu care se confruntă aceștia, să considere contribuabilul ca pe un partener egal, să acorde importanță și timpul necesar discuțiilor cu contribuabilii, să acorde o perioadă rezonabilă de timp pentru a furniza orice informații și să solicite contribuabilului să clarifice aspectele pentru care consideră că sunt necesare informații suplimentare.

Totodată, Ordinul MFP nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, potrivit căruia, pentru fiecare impozit, taxă, la raport se vor anexa copii de pe documente, note explicative or, deși s-a menționat că au fost prezentate documente, acestea nu au fost atașate raportului de inspecție fiscală.

2) Referitor la TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii nr.../31.12.2012 emisă de Y SRL, reprezentând contravaloare onorariu de listare pentru perioada 01.12.2012 - 31.12.2012, conform contractului ...

Nu se poate contesta că serviciile pentru care societatea a dedus TVA nu au fost efectiv prestate, acestea fiind prevăzute la art.7.2 pct.1 din contractul încheiat cu Y SRL.

Suma înscrisă în factură este aferentă serviciilor de listare din anul 2011, decizia de facturare a acestora la data de 31.12.2012 fiind luată de către conducerea Y.

Cu referire la Hotărârea CJUE în speța C-152/02, petenta susține că dreptul de deducere a TVA trebuie exercitat când există ambele condiții impuse pentru exercitarea acestuia: prestarea serviciului și existența facturii fiscale.

Inscrierea de către Y SRL a mențiunii “onorariu de listare 01.12.2012 - 31.12.2012” trebuie astfel interpretată ca fiind onorariul datorat în această

perioadă de societate pentru serviciile de listare cu sume în sold în acea perioadă, respectiv pentru prestările anterioare, inclusiv pentru anul 2011.

Sumele înscrise în factura fiscală emisă de Y SRL sunt datorate de către societate, fiind aferente serviciilor prestate de către furnizor, fără de care vânzarea produselor societății prin intermediul magazinelor Y SRL nu ar fi fost posibilă în anul 2011 și nici obținerea de venituri impozabile la nivelul înregistrat în anul 2011.

Având în vedere cele menționate, petenta consideră că este îndreptățită să își exercite în temeiul art.146 din Codul fiscal, dreptul de deducere pentru serviciile facturate de Y SRL.

În subsidiarul celor de mai sus, petenta arată că a solicitat ca înainte de finalizarea inspecției fiscale, în măsura în care se consideră că factura fiscală nu ar conține suficiente elemente raportat la care să se concluzioneze că serviciile sunt aferente contractului și actului adițional, inspecția să precizeze acest aspect, urmând ca societatea să procedeze la corectarea facturii în conformitate cu prevederile legale, pentru a evita o situație litigioasă.

De asemenea, în vederea lămuririi tuturor împrejurărilor, arată că a solicitat să se procedeze la administrarea mijloacelor de probă prevăzute de art.49 din Codul de procedură fiscală, în special prin verificarea încrucișată și solicitarea unor informații suplimentare de la SC Y SRL în legătură cu această factură fiscală.

Potrivit prevederilor art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Organele de inspecție fiscală nu au înțeles să respecte prevederile legale invocate și nu au cercetat starea de fapt, formulând concluzii incomplete și greșite, încălcând drepturile societății în timpul inspecției fiscale.

Motivul pentru care argumentele societății exprimate prin punctul de vedere au fost respinse este contrazis de chiar susținerile inspecției fiscale, care deși susține că nu a fost înregistrată cheltuiala ca deductibilă, în același raport refuză dreptul de deducere și arată că aceeași cheltuială a fost înregistrată ca fiind deductibilă.

Concluzionând, petenta susține că a prezentat suficiente documente, raportat la care nu se putea refuza dreptul de deducere, inclusiv documentele prezentate la discuția finală, menționate la pag.7 din raport și pe care inspecția fiscală le-a înlăturat cu motivări formale, fără a fi cercetată în detaliu adevărata stare de fapt fiscală, documente solicitate a fi avute în vedere la soluționarea contestației.

3) Referitor la celelalte sume stabilite prin decizia de impunere:

Petenta consideră că nu rezultă care este motivarea concretă în drept și fapt față de care s-a reținut că societatea datorează sumele stabilite suplimentar cu titlu de impozit pe profit pentru cheltuielile de deplasare

aferente facturilor emise de către Z SRL.

Față de susținerea că societatea nu ar fi avut dreptul a înregistra cheltuieli deductibile cu impozitul pe profit în sumă de ... lei către W SRL, petenta consideră că organul fiscal în mod greșit a reîncadrat cheltuiala în categoria cheltuielilor de protocol, și că de fapt reprezintă o cheltuială de marketing sau promovare, după caz, cheltuiala fiind deductibilă potrivit art.21 alin.(2) lit.i) din Codul fiscal.

Cu privire la cheltuielile aferente achizițiilor de la furnizorul Q SRL ..., acestea sunt deductibile fiscal. In raportul de inspecție fiscală se arată că acestea nu ar fi deductibile deoarece nu ar fi eferente unor reparații. Or, chiar dacă nu sunt aferente unor reparații, petenta solicită a se verifica dacă acestea au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile.

Referitor la cheltuielile cu serviciile de cazare, acestea nu pot fi considerate ca fiind nedeductibile pe simplul motiv că persoanele care au beneficiat de acestea nu sunt angajați ai societății. Potrivit art.21 alin.(1) din Codul fiscal, orice cheltuială poate fi deductibilă dacă este efectuată în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, cheltuielile cu biletele de avion și diurna, sunt aferente operațiunilor taxabile și se încadrează în cheltuielile pentru care este permisă deducerea, potrivit art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

Referitor la TVA aferentă acestor cheltuieli, petenta menționează ca aceasta este deductibilă conform prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. nr....-... .../21.04.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr....-... .../21.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală ale AJFP Hunedoara, Inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Referitor la impozitului pe profit

Perioada supusă inspecției fiscale 01.01.2011 - 31.12.2013.

Urmare verificărilor efectuate și a informațiilor furnizate de baza de date ANAF, pentru exercițiile financiare:

- 2011 nu s-a modificat baza de impunere privind impozitul pe profit
- 2012 s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei
- 2013 s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Din verificările efectuate asupra documentelor de evidență operativă și contabilă (balanțe de verificare, fișe de cont, registru jurnal, note contabile) s-au constatat următoarele:

1) In luna iunie 2012, unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, în contul de cheltuieli de exploatare deductibile din punct de vedere fiscal (cont 625.01 „Cheltuieli cu deplasările deductibile”) următoarele facturi:

- factura seria ... nr.../14.06.2012 emisă de Z SRL ..., reprezentând contravaloare cazare intracomunitară în sumă de ... lei

- factura seria ... nr.../18.06.2012 emisă de Z SRL ..., reprezentând contravaloare cazare intracomunitară în sumă de ... lei.

Pentru justificarea cheltuielilor, au fost prezentate ordinele de deplasare nr.../25.06.2012 pentru doamna X și nr.../25.06.2012 pentru domnul Y, întocmite pentru deplasare în ...,

Din documentele prezentate, nu rezultă că aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, motiv pentru care suma de ... lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

2) In luna decembrie 2012, unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, în contul de cheltuieli de exploatare deductibile din punct de vedere fiscal (cont 623.05 „Cheltuieli cu gratuitățile”) avizul de însoțire a mărfii nr.RG .../21.12.2012 având ca beneficiar W SRL

Cu articolul contabil 623.06 = 371.1 unitatea verificată înregistrează cheltuieli cu gratuitățile în sumă de ... lei către W SRL ..., care este un furnizor de servicii de întreținere și reparații a instalațiilor frigorifice ale unității verificate și nu un client uzual al unității verificate.

Având în vedere cele prezentate, suma de ... lei a fost reîncadrată de echipa de inspecție fiscală în categoria cheltuielilor de protocol, cheltuieli cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil.

In anul 2012, unitatea verificată depășește plafonul legal al cheltuielilor de protocol, motiv pentru care suma de ... lei reprezintă cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

3) In luna aprilie 2013, unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, în contul de cheltuieli de exploatare deductibile din punct de vedere fiscal (cont 611.03 „Cheltuieli de întreținere și reparații spațiu deductibile”) și a dedus TVA în baza următoarelor facturi emise de Q SRL ...:

- factura seria PAZ nr.../13.12.2012 (înregistrată în data de 02.04.2013), reprezentând contravaloare materiale sanitare (baterie duș bronz, duș bronz, stativ duș bronz, robinet bronz) în valoare de ... lei, TVA dedusă fiind în suma de ... lei

- factura seria PAZ nr.../15.04.2013 reprezentând contravaloare materiale sanitare (cabină duș, cădiță duș, accesorii) în valoare de ... lei, TVA dedusă fiind în sumă de ... lei.

Din verificările efectuate s-a constatat că materialele sanitare înscrise în facturile menționate nu au fost utilizate pentru efectuarea de reparații la spațiile utilizate/deținute de unitatea verificată, motiv pentru care suma de ... lei, reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

4) In luna aprilie 2013, unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, în contul de cheltuieli de exploatare deductibile din punct de vedere fiscal (cont 628.01, 635.01) și a dedus TVA în baza facturii seria ...HS nr.../19.04.2013, reprezentând contravaloare servicii cazare în suma de ... lei.

Având în vedere faptul că persoanele care au beneficiat de serviciile înscrise în factura menționată nu sunt salariați sau reprezentanți legali ai unității verificate, suma de ... lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, nefiind respectate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

5) In exercițiul financiar 2013, unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, în cont de cheltuieli de exploatare deductibile din punct de vedere fiscal (cont 625.01 „Cheltuieli cu deplasările deductibile”) următoarele facturi și deconturi:

- factura seria ... nr.../29.04.2013 emisă de Z SRL ..., reprezentând contravaloare bilet de avion ... - ... - ..., în suma de ... lei
- factura seria ... nr.../31.05.2013 emisă de Z SRL ..., reprezentând contravaloare 4 bilete de avion ... - ..., în sumă de ... lei
- ordinul de deplasare nr.../30.06.2013, înregistrat în 18.07.2013 în baza căruia a fost înregistrată suma de ... lei, reprezentând diurnă deplasare în ... pentru domnul Y
- ordinul de deplasare nr.../30.06.2013, înregistrat în 18.07.2013 în baza căruia a fost înregistrată suma de ... lei, reprezentând diurnă deplasare în ... pentru doamna X
- factura seria ... nr.../11.06.2013 emisă de Z SRL ..., reprezentând contravaloare bilete de avion circuit ..., în sumă de ... lei
- factura seria ... nr.../10.10.2013 emisă de Z SRL ..., reprezentând contravaloare sejur extracomunitar, în sumă de ... lei
- ordinul de deplasare nr.../19.10.2013, înregistrat în 11.11.2013 în baza căruia a fost înregistrată suma de ... lei, reprezentând diurnă deplasare în ... pentru doamna X
- ordinul de deplasare nr.../19.10.2013, înregistrat în 11.11.2013 în baza căruia a fost înregistrată suma de ... lei, reprezentând diurnă deplasare în ... pentru domnul Y.

Din documentele prezentate nu rezultă că aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, motiv pentru care suma de ... lei, reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In sinteză, pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2013, în conformitate cu prevederile art.94 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile actelor normative mai sus menționate, s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

În conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, echipa de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Perioada supusă inspecției fiscale 01.01.2011 - 31.10.2014.

Urmare a verificărilor efectuate prin sondaj asupra actelor și documentelor financiar-contabile, puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, precum și a informațiilor furnizate de baza de date electronică a ANAF, au rezultat următoarele:

1) În luna decembrie 2012, unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, în contul de cheltuieli de exploatare deductibile din punct de vedere fiscal (cont 623.05 „Cheltuieli cu gratuitățile”) avizul de însoțire a mărfii nr.RG .../21.12.2012 având ca beneficiar W SRL

Așa cum a fost prezentat la capitolul privind impozitul pe profit, suma de ... lei a fost reîncadrată de echipa de inspecție fiscală în categoria cheltuielilor de protocol, cheltuieli cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil.

Intrucât în anul 2012, unitatea verificată depășește plafonul legal al cheltuielilor de protocol, pentru suma de ... lei, unitatea verificată datorează TVA în suma de ... lei, conform prevederilor art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.6 alin.(14) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

2) În luna decembrie 2012, unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA în baza facturii nr.../31.12.2012 emisă de Y SRL, reprezentând contravaloare onorariu de listare pentru perioada 01.12.2012 - 31.12.2012, din contractul ..., în sumă de ... lei, TVA dedusă fiind în sumă de ... lei.

În luna decembrie 2012, factura este înregistrată în contul de cheltuieli de exploatare (cont 628.03 „Cheltuieli cu serviciile key account”), iar cu NC/31.12.2012 suma este stornată din contul de cheltuieli și înregistrată în contul 471.11 „Cheltuieli înregistrate în avans” (articol contabil 628.03 = 471.11 = - ... lei), în soldul acestui cont fiind și la data de 31.12.2013.

Pentru justificarea deductibilității celor înscrise în factură, reprezentanții unității verificate au pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală, contractul nr.... încheiat în data de 03.08.2011 între Y SRL, în calitate de client și X SRL, în calitate de furnizor. La punctul 7.2 din contract, sunt prevăzute generic serviciile de listare ca făcând parte din obiectul contractului și fără a se face alte mențiuni (tarife, perioade de calcul, modalitate de realizare, etc.).

Reprezentanții unității verificate au pus la dispoziția echipei de inspecție un act adițional încheiat în data de 09.12.2011 la contractul nr. ... dintre Y SRL și X SRL. Anexa prezentată nu este aferentă facturii nr.../31.12.2012 deoarece în factură este înscrisă perioada de facturare 01.12.2012 - 31.12.2012, iar actul adițional este încheiat în data de 09.12.2011, în același timp fiind făcută mențiunea compensării în trei tranșe a facturii, respectiv lunile decembrie 2011, ianuarie 2012 și februarie 2012, ori aceste luni sunt anterioare emiterii facturii în cauză.

La discuția finală au fost prezentate echipei de inspecție fiscală două liste de produse „Listare articol nou ..., - Romania”, una având data de 26.09.2011, cuprinzând trei produse și o alta având data 30.11.2011, cuprinzând zece produse, care nu sunt aferente perioadei înscrise în factura emisă de Y SRL și anume 01.12.2012 - 31.12.2012.

De asemenea, la discuția finală, au mai fost prezentate două anexe la contractul nr.... încheiat între Y SRL și X SRL și anume: o anexă aferentă anului 2011 având data 27.07.2011 (anterioara datei de încheiere a contractului 03.08.2011) și o altă anexă aferentă anului 2012 având data de 17.10.2012 în care este menționat generic un onorariu de listare de 100 euro/art/mag, fără a se face alte mențiuni cu privire la produse, modalitate de realizare, etc.

Documentele puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală nu sunt de natură să confirme că serviciile care fac obiectul facturii mai sus menționate au fost efectiv prestate și au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, motiv pentru care unitatea verificată nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, nefiind respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

3) În luna aprilie 2013, unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA în sumă de ... lei, în baza următoarelor facturi emise de Q SRL ...:

- factura seria PAZ nr.../13.12.2012, înregistrată în data de 02.04.2013, reprezentând contravaloare materiale sanitare (baterie duș bronz, duș bronz, stativ duș bronz, robinet bronz) în valoare de ... lei, TVA dedusă fiind în sumă de ... lei

- factura seria PAZ nr.../15.04.2013 reprezentând contravaloare materiale sanitare (cabina duș, cădiță duș, accesorii) în valoare de ... lei, TVA dedusă fiind în sumă de ... lei.

Având în vedere constatarea potrivit căreia materialele sanitare înscrise în facturi nu au fost utilizate pentru efectuarea de reparații la spațiile utilizate/deținute de unitatea verificată, aceasta nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei, nefiind respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

4) In luna aprilie 2013, unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA în sumă de ... lei, în baza facturii seria ...HS nr.../19.04.2013, reprezentând contravaloare servicii cazare.

Având în vedere faptul că persoanele care au beneficiat de serviciile înscrise în factură nu sunt salariați sau reprezentanți legali ai unității verificate, aceasta nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, nefiind respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In sinteză, pentru perioada supusă inspecției fiscale a fost stabilită o TVA fără drept de deducere în sumă totală de ... lei.

In conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru TVA fără drept de deducere, echipa de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

A. Referitor la aspectele de procedură invocate de societate, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au respectat obiectul inspecției fiscale, și-au exercitat rolul activ în stabilirea situației de fapt fiscale și au aplicat principiile de bază în materie fiscală în concluziile Raportului de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

In fapt, societatea susține că sunt netemeinice și nelegale constatările organelor de inspecție fiscală reținute în Raportul de inspecție fiscală și care stau la baza emiterii deciziei de impunere contestată, impunându-se a fi anulate întrucât organul de inspecție fiscală nu și-a exercitat rolul activ în vederea stabilirii situației fiscale reale prin obținerea și utilizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

In drept, potrivit art.94 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

Totodată, conform alin.(2) al aceluiași articol, inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

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

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

iar potrivit alin.(3):

“(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

[...]”, coroborat cu prevederile pct.91.4 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

Organul de inspecție fiscală, în cadrul acestei acțiuni, trebuie să procedeze la examinarea documentelor din dosarul fiscal al contribuabilului, verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului, stabilirea corectă a bazei de impunere și a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală

declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale, care se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere.

Rezultatul inspecției fiscale și constatările organelor de inspecție fiscală vor fi consemnate prin întocmirea unui raport scris, care, la finalizarea inspecției fiscale, va sta la baza emiterii, după caz, a deciziei de impunere, pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată, a deciziei de nemodificare a bazei de impunere sau a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

La CAP.II **“Principii generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat”**, art.5, art.6 și art.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

Art.5 “Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.[...]

Art.6 “Exercitarea dreptului de apreciere

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.

Art.7 “Rolul activ

[...]

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că în exercitarea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, așa cum susține societatea prin contestația formulată, dar în același timp **este cel mai în măsură 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 **fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale** și să stabilească corect, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

De asemenea, conform art.64 “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile” din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală, în cadrul acțiunii de verificare a SC X SRL și de stabilire a bazelor de impunere și a obligațiilor fiscale suplimentare privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, precum și a obligațiilor fiscale acesorii aferente acestora, a respectat prevederile legale procedurale privind obiectul inspecției fiscale, pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor sale procedând la investigarea fiscală a actelor și faptelor contribuabilului, la discutarea constatărilor cu contribuabilul, conform cap.VI din Raportul de inspecție fiscală, au solicitat verbal reprezentanților societății petente, informații suplimentare în justificarea operațiunilor desfășurate, acestea fiind furnizate de domnul Z, în calitate de director economic și doamna X, în calitate de administrator, fără a fi necesar să se recurgă la măsura luării unor note explicative în acest sens.

Solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali și solicitarea de informații de la terți fac parte din atribuțiile organelor de inspecție fiscală, fără a fi obligatoriu a fi realizate la efectuarea fiecărei inspecții fiscale.

Potrivit prevederilor art.49 alin.(2) lit.a) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, **putând proceda la:***

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; (...)”

Prin prisma temeiului de drept, se reține că organul de inspecție fiscală **poate** proceda la solicitarea de informații de orice fel (...), fără a fi însă obligat să recurgă la acest lucru.

Mai mult, societatea contestatoare nu menționează prin contestația formulată niciun document pe care l-a prezentat organelor de inspecție fiscală și de care acestea nu au ținut seama la stabilirea situației sale fiscale.

În ceea ce privește argumentul conform căruia au fost încălcate prevederile art.9 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Înainte luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei”, se reține că petenta

invocă faptul că i s-a încălcat dreptul de a fi ascultată și nu i s-a dat posibilitatea să-și exprime punctul de vedere.

Referitor la argumentul petentei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Prevederile art.107 și art.109 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

Art.107 “Dreptul contribuabilului de a fi informat

(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

Art.109 “Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

În ceea ce privește prevederile art.107 alin.(4) și art.109 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se reține că societatea a fost informată asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală și a depus în scris punctul de vedere.

Astfel, prin adresa înregistrată la societate sub nr.../08.04.2015, organele de inspecție fiscală au înștiințat societatea să se prezinte la discuția finală ca urmare a încheierii inspecției fiscale, fiind transmis și proiectul raportului de inspecție fiscală.

Cu adresa nr.../20.04.2015, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr.../21.04.2015, reprezentanții societății petente transmit Punct de vedere cu privire la constatările din Proiectul de Raport de inspecție fiscală.

Urmare analizei punctului de vedere, organele de inspecție fiscală au reținut că nu au fost prezentate acte și documente suplimentare față de cele puse la dispoziție pe parcursul inspecției fiscale și consideră că informațiile prezentate nu sunt de natură să modifice constatările din Raportul de inspecție fiscală, fiind menținute constatările și consecințele fiscale ale inspecției fiscale.

De asemenea, cu privire la susținerea petentei potrivit căreia nu au fost respectate prevederile Ordinului nr.1181/2007 privind modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală, în sensul că nu au fost atașate raportului, copii

după documente, note explicative necesare susținerii constatărilor, se arată faptul că, la exemplarul raportului de inspecție fiscală transmis societății petente, au fost atașate anexe cu modul de calcul al impozitului pe profit stabilit suplimentar, modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului pe profit, modul de calcul al accesoriilor aferente TVA, fără a fi anexate copii după facturi, avize de însoțire a mărfii, contracte, ordine de deplasare.

În condițiile în care documentele în cauză (facturi, avize, contracte, etc.) au fost puse la dispoziție de reprezentanții unității verificate, organele de inspecție fiscală au considerat că acesta le deține deja, fără a mai fi necesară anexarea lor la raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere cele prezentate, se rețin ca neîntemeiate susținerile societății cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat obiectul inspecției fiscale și nu și-au exercitat rolul activ în stabilirea situației de fapt fiscale.

Deoarece excepțiile de procedură ridicate de societatea contestatoare au fost respinse ca neîntemeiate, DGRFP Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor se va investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de SC X SRL

B. În ceea ce privește suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

1. Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli cu deplasările, în condițiile în care, petenta motivează că sunt aferente activității desfășurate, fără însă a aduce argumente și documente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, și mai mult susține că nu rezultă care este motivarea concretă în drept și fapt față de care s-a reținut că societatea datorează sumele stabilite suplimentar cu titlu de impozit pe profit pentru cheltuielile de deplasare.

În fapt, în luna iunie 2012, societatea a înregistrat în evidențele contabile, cheltuieli de deplasare, în baza următoarelor facturi:

- factura seria ... nr.../14.06.2012 emisă de Z SRL ..., reprezentând contravaloare cazare intracomunitară în sumă de ... lei
- factura seria ... nr.../18.06.2012 emisă de Z SRL ..., reprezentând contravaloare cazare intracomunitară în sumă de ... lei.

Pentru justificarea cheltuielilor, în timpul controlului au fost prezentate:

- ordinul de deplasare nr.../25.06.2012 pentru doamna X
- ordinul de deplasare nr.../25.06.2012 pentru domnul Y, întocmite pentru deplasare în ...,

Din documentele prezentate, organele de inspecție fiscală au reținut că nu rezultă dacă aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu deplasarea pentru care societatea nu a făcut dovada că au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile pentru societate.

Pentru motivele prezentate și în temeiul prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contul 625 "Cheltuieli de deplasare".

Prin contestația formulată, petenta invocă în esență faptul că, din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu rezultă care este motivarea concretă în drept și fapt față de care s-a reținut că societatea datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru cheltuielile de deplasare.

In speță, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), alin.(2) lit.e), alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art.19 *"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare"*.

Art.21 *" (1) Pentru determinarea profitului impozabil **sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

(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;

*(4) **Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:***

*(...) e) **cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților**, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;"*

La punctul 43 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

(...) d) alte cheltuieli în favoarea acestora.

Conform textului de lege sus citat, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării

acestora în scopul realizării de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

De asemenea, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cele înregistrate în evidențele contabile și care sunt făcute în favoarea acționarilor, asociaților.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele :

După cum s-a prezentat, la dosarul contestației petenta a anexat un număr de două ordine de deplasare întocmite pentru deplasarea în ..., ... a doamnei X și a domnului Y, având calitatea de acționari/asociați ai societății

Legat de cheltuielile de deplasare, societatea contestatoare nu a prezentat alte documente la dosarul contestației din care să rezulte că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În condițiile în care societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte scopul și finalitatea economică a deplasării, nu a prezentat documente justificative care să dovedească participarea acestor cheltuieli la realizarea operațiunilor impozabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au trecut în categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal a cheltuielilor înscrise în facturile de achiziții servicii și se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală.

În concluzie, în baza celor reținute și având în vedere că SC X SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru cheltuielile de deplasare în sumă de ... lei.

2. Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli cu gratuitățile oferite de societate, reîncadrate de organul fiscal în categoria cheltuielilor de protocol, și implicit la dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care petenta motivează că de fapt, acestea trebuiesc asimilate unei cheltuieli de marketing, după caz de promovare.

În fapt, în luna decembrie 2012, cu articolul contabil 623.06 = 371.1 societatea a înregistrat în evidențele contabile, cheltuieli cu gratuitățile, în

baza avizului de însoțire a mărfii nr.RG .../21.12.2012 având ca beneficiar SC W SRL

Organele de inspecție fiscală au reținut că SC W SRL ... este un furnizor de servicii de întreținere și reparații a instalațiilor frigorifice ale societății contestatoare și nu un client uzual al acesteia.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea sumei de ... lei, în categoria cheltuielilor de protocol, cheltuieli cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil.

Totodată, s-a reținut că în anul 2012, societatea contestatoare a depășit plafonul legal al cheltuielilor de protocol, motiv pentru care suma de ... lei, reprezintă cheltuielă nedeductibilă din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru suma de ... lei, societatea datorează TVA în sumă de ... lei, conform prevederilor art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.6 alin.(14) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Prin contestația formulată, petenta invocă în esență faptul că, în mod greșit cheltuielile a fost încadrate ca fiind de protocol și că aceasta trebuia asimilată unei cheltuieli de marketing, după caz de promovare, fiind în interesul societății de a păstra o relație cu furnizorul în cauză.

In drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.21. *“Cheltuieli.*

(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. (...)”

Conform textului de lege sus citat, se reține că deductibilitatea cheltuielilor este condiționată de necesitatea efectuării acestora în scopul realizării de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Mai mult, art.21 alin.(2) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

(...) i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;(...)”

Potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(...) (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; (...)

Conform dispozițiilor legale, cheltuielile de protocol înregistrate de contribuabili în scopul realizării de venituri sunt cheltuieli cu deductibilitate limitată. În situația în care anumite cheltuieli sunt tratate ori înregistrate în categoria cheltuielilor cu deductibilitate limitată, partea nedeductibilă se stabilește ca diferență între totalul cheltuielilor de această natură și partea acceptată ca deductibilă la calculul profitului impozabil.

În cazul cheltuielilor de protocol, partea deductibilă este stabilită pe baza cotei 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. De aici rezultă că *o cheltuială care a fost înregistrată în categoria cheltuielilor de protocol, dar nu se încadrează în partea deductibilă, devine cheltuială nedeductibilă ca urmare a neîncadrării în plafon.*

În speță, așa cum s-a arătat mai sus, organele de inspecție fiscală au reținut că SC W SRL ... este un furnizor de servicii de întreținere și reparații a instalațiilor frigorifice ale societății contestatoare și nu un client uzual al acesteia.

De asemenea, legat de aceste cheltuieli așa zise de “marketing” cum înțelege contestatoarea a le încadra, se reține că, aceasta se limitează la a face doar simple afirmații nesustținute de niciun mijloc de probă care să justifice că s-ar încadra în această categorie de cheltuieli.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu prevederile legale la reîncadrarea sumei de ... lei, în categoria cheltuielilor de protocol, cheltuieli cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil și întrucât, societatea contestatoare a depășit plafonul legal al cheltuielilor de protocol, în mod legal organele de inspecție fiscală au trecut suma de ... lei în categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Livrarea de bunuri.(...)”

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin.(1):

(...) f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin norme”.

coroborate cu prevederile punctului 6 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“ (...) (15) În sensul art.128 alin.(8) lit.f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și în cazul microîntreprinderilor; (...)

În concluzie, în baza celor reținute și având în vedere că SC X SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,* se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru cheltuielile de protocol în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei.

3. Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli privind achiziția de materiale sanitare, și implicit la dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care, contestatoarea nu a făcut dovada că au fost efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării de venituri.

În fapt, în luna aprilie 2013, societatea a înregistrat în evidențele contabile, în contul de cheltuieli de întreținere și reparații spațiu, cheltuieli cu achizițiile de materiale sanitare, în baza următoarelor facturi:

- factura seria PAZ nr.../13.12.2012 (înregistrată în data de 02.04.2013) emisă de Q SRL ..., reprezentând contravaloare materiale sanitare (baterie duș bronz, duș bronz, stativ duș bronz, robinet bronz) în sumă de ... lei, pentru care a dedus TVA în sumă de ... lei

- factura seria PAZ nr.../15.04.2013 emisă de Q SRL ..., reprezentând contravaloare materiale sanitare (cabină duș, cădiță duș, accesorii) în sumă de ... lei, pentru care a dedus TVA în sumă de ... lei.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că materialele sanitare înscrise în facturile menționate, nu au fost utilizate pentru efectuarea de reparații la spațiile utilizate sau deținute de societate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu achiziția de materiale sanitare pentru care societatea nu a făcut

dovada că au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile pentru societate.

Pentru motivele prezentate și în temeiul prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contul 611 "Cheltuieli de întreținere și reparații spațiu".

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestația formulată, petenta solicită a se verifica dacă cheltuielile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile, chiar dacă nu sunt aferente unor reparații, așa cum s-a reținut în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

In speță, în ceea ce privește impozitul pe profit sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art.19 *"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare"*.

Art.21 *"(1) Pentru determinarea profitului impozabil **sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare"*.

Conform textului de lege, se reține că deductibilitatea cheltuielilor, este condiționată de necesitatea acestora în scopul realizării de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Astfel, se reține că prima condiție pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este ca aceste cheltuieli să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării de venituri impozabile, condiție care organele de inspecție fiscală au stabilit că nu a fost respectată, motivând această stare de fapt cu faptul că, achizițiile nu au fost utilizate pentru efectuarea de reparații la spațiile utilizate sau deținute de societate.

Față de cele mai sus prezentate se reține că, pentru a fi considerate în scopul realizării de venituri impozabile și a beneficia de deductibilitate fiscală "cheltuielile cu achiziția de materiale sanitare" trebuiau să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și să fie justificate prin prisma necesității lor în raport cu specificul activităților desfășurate, motiv pentru care trebuie dovedite corespunzător cu documentația aferentă.

În condițiile în care societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative care să dovedească participarea acestor cheltuieli la realizarea operațiunilor impozabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au trecut în categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal a cheltuielilor înscrise în facturile de achiziții de materiale sanitare și se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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; (...)”

În concluzie, în baza celor reținute și având în vedere că SC X SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru cheltuielile cu achiziția de materiale sanitare în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei.

4. Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli cu serviciile de cazare, și implicit la dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care nu au fost efectuate pentru persoane ce au calitatea de salariat/administrator în cadrul societății.

În fapt, în luna aprilie 2013, societatea a înregistrat în evidențele contabile în baza facturii seria ...HS nr..../19.04.2013, cheltuieli cu serviciile de cazare în sumă de ... lei și pentru care a dedus TVA în sumă de

Din documentele prezentate, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că, persoanele care au beneficiat de aceste servicii de cazare, nu sunt salariați sau reprezentanți legali ai societății.

Astfel, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile de cazare pentru care societatea nu a făcut dovada că au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile pentru societate.

Pentru motivele prezentate și în temeiul prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate serviciile de cazare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestația formulată, petenta invocă în esență faptul că, aceste cheltuielile cu serviciile de cazare, nu pot fi considerate ca fiind nedeductibile pe simplul motiv că, persoanele care au beneficiat de acestea nu sunt angajați ai societății și că, orice cheltuială poate fi deductibilă dacă este efectuată în folosul operațiunilor taxabile.

In speță, în ceea ce privește impozitul pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art.19 “(1) *Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare*”.

Art.21 “ (1) *Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate **cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

(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;***

Ca urmare, potrivit prevederilor legale sunt deductibile fiscal numai cheltuielile cu cazarea persoanelor ce au calitatea de salariat/administrator și pentru persoanele asimilate acestora astfel că, societatea nu putea înregistra pe cheltuieli deductibile fiscal, contravaloarea cheltuielilor cu cazarea altor persoane străine de societate.

În concluzie, nefiind respectate prevederile legale incidente, în cazul în speță aceste cheltuieli se analizează și prin prisma prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

Conform textului de lege sus citat, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării

acestora în scopul realizării de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Legat de cheltuielile cu serviciile de cazare, societatea contestatoare nu a prezentat alte documente la dosarul contestației din care să rezulte că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În condițiile în care societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte că persoanele beneficiare ale serviciilor de cazare au calitatea de salariat/administrator sau asimilate acestora, scopul și finalitatea economică, nu a prezentat documente justificative care să dovedească participarea acestor cheltuieli la realizarea operațiunilor impozabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au trecut în categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal a cheltuielilor înscrise în facturile de achiziții servicii și se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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; (...)”

În concluzie, în baza celor reținute și având în vedere că SC X SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,* se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru cheltuielile de servicii de cazare în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

5. Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli cu deplasările, în condițiile în care, petenta motivează că sunt aferente activității desfășurate, fără însă a aduce argumente și documente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

In fapt, în exercițiul financiar 2013, societatea a înregistrat în evidențele contabile, pe cheltuieli de exploatare, în contul 625 "Cheltuieli de deplasare" următoarele deconturi și facturi emise de societățile comerciale prestatoare:

- factura seria ... nr.../29.04.2013 emisă de Z SRL ..., reprezentând contravaloare bilet de avion ... - ... - ..., în sumă de ... lei
- factura seria ... nr.../31.05.2013 emisă de Z SRL ..., reprezentând contravaloare 4 bilete de avion ... - ..., în sumă de ... lei
- ordinul de deplasare nr.../30.06.2013, înregistrat în 18.07.2013, în baza căruia a fost înregistrată suma de ... lei, reprezentând diurnă deplasare în ... pentru domnul Y
- ordinul de deplasare nr.../30.06.2013, înregistrat în 18.07.2013, în baza căruia a fost înregistrată suma de ... lei, reprezentând diurnă deplasare în ... pentru doamna X
- factura seria ... nr.../11.06.2013 emisă de Z SRL ..., reprezentând contravaloare bilete de avion circuit ..., în sumă de ... lei
- factura seria ... nr.../10.10.2013 emisă de Z SRL ..., reprezentând contravaloare sejur extracomunitar, în sumă de ... lei
- ordinul de deplasare nr.../19.10.2013, înregistrat în 11.11.2013, în baza căruia a fost înregistrată suma de ... lei, reprezentând diurnă deplasare în ... pentru doamna X
- ordinul de deplasare nr.../19.10.2013, înregistrat în 11.11.2013 în baza căruia a fost înregistrată suma de ... lei, reprezentând diurnă deplasare în ... pentru domnul Y.

Din documentele prezentate, organele de inspecție fiscală au reținut că nu rezultă dacă aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu deplasarea pentru care societatea nu a făcut dovada că au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile pentru societate.

Pentru motivele prezentate și în temeiul prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contul 625 "Cheltuieli de deplasare".

Prin contestația formulată, petenta invocă în esență faptul că, cheltuielile cu biletele de avion și diurna, sunt aferente operațiunilor taxabile și se încadrează în cheltuielile pentru care este permisă deducerea.

In speță, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1), alin.(2) lit.e), alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art.19 "(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care

se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

Art.21 “ (1) Pentru determinarea profitului impozabil **sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(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;

(4) **Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

(...) e) **cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;”**

La punctul 43 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

(...) d) *alte cheltuieli în favoarea acestora.*

Conform textului de lege sus citat, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul realizării de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

De asemenea, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cele înregistrate în evidențele contabile și care sunt făcute în favoarea acționarilor, asociaților.

Legat de cheltuielile de deplasare, societatea contestatoare nu a prezentat alte documente la dosarul contestației din care să rezulte că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În condițiile în care societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte scopul și finalitatea economică a deplasării, nu a prezentat documente justificative care să dovedească participarea acestor cheltuieli la realizarea operațiunilor impozabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au trecut în categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal a cheltuielilor înscrise în facturile de achiziții servicii și se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală.

În concluzie, în baza celor reținute și având în vedere că SC X SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014

privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru cheltuielile de deplasare în sumă de ... lei.

C. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită a se pronunța dacă SC X SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii emisă de Y SRL, reprezentând contravaloare onorariu de listare, în condițiile în care, societatea nu justifică cu documente că serviciile au fost efectiv prestate și au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în luna decembrie 2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr.../31.12.2012 emisă de Y SRL, în sumă de ... lei (... euro), valoare fără TVA, reprezentând contravaloare onorariu de listare pentru perioada 01.12.2012 - 31.12.2012, din contractul nr...., pentru care și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă în sumă de ... lei.

În luna decembrie 2012, factura este înregistrată pe cheltuieli de exploatare în contul 628.03 “Cheltuieli cu serviciile key account”.

Cu Nota contabilă din data de 31.12.2012, suma de ... lei este stornată din contul de cheltuieli și este înregistrată în contul 471.11 “Cheltuieli înregistrate în avans” prin articol contabil:

628.03 = 471.11 ... lei (cu semnul minus)

în soldul acestui cont fiind și la data de 31.12.2013.

Relația comercială dintre SC X SRL, în calitate de furnizor și Y SRL, în calitate de cumpărător, s-a derulat în baza Contractului comercial privind achiziția de bunuri și prestarea de servicii nr.../03.08.2011, având ca obiect vânzarea de către furnizor și achiziționarea de către cumpărător a bunurilor menționate în comandă (...) prestarea serviciilor de către cumpărător în beneficiul furnizorului și a Actului adițional încheiat la data de 09.12.2011 la contractul comercial.

Organele de inspecție fiscală au reținut că, documentele puse la dispoziție de către societatea petentă nu sunt de natură să confirme că serviciile care fac obiectul facturii în cauză, au fost efectiv prestate și au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

De asemenea, au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii emisă de Y SRL.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile Cap.X Regimul deducerilor, art.145 alin.(1), alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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;[...]”

Astfel, legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

În aceste condiții, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă TVA deductibilă, ci să și justifice cu documente că serviciile facturate au fost prestate efectiv și au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Justificarea deducerii TVA la momentul achiziției de servicii se realizează în baza contractului de prestări de servicii, a facturilor emise în baza acestuia care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 și a altor documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor și este condiționată de prezentarea unor dovezi obiective, pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor.

Simpla achiziție a unui serviciu pe numele persoanei impozabile și pentru care deține o factură fiscală, nu constituie și o prezumție a prestării și utilizării în scop economic a serviciului achiziționat.

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 fie în concordanță cu realitatea, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Din analiza Contractului comercial privind achiziția de bunuri și prestarea de servicii nr.../03.08.2011, se reține că între SC X SRL, în calitate de furnizor și Y SRL, în calitate de cumpărător a fost încheiat un contract care, la punctul 7.2 *“Obiectul serviciilor oferite de către:*

1. Servicii de listare, reprezintă efectuarea de către Cumpărător de servicii profesionale și specializate pentru Furnizor, respectiv servicii de punere în vânzare directă către clienții Cumpărătorului a produselor livrate de Furnizor în temeiul Contractului. (...)” sunt prevăzute generic serviciile de listare ca făcând parte din obiectul contractului și fără a se face alte mențiuni referitoare la tarife, perioade de calcul, modalitate de realizare, etc.

De asemenea, din analiza Actului adițional încheiat la data de 09.12.2011 la contractul comercial, se constată că în cuprinsul acestuia este înscrisă suma de ... euro, reprezentând onorariu de listare și totodată mențiunea compensării în trei tranșe, respectiv lunile decembrie 2011, ianuarie 2012 și februarie 2012, ori aceste luni sunt anterioare emiterii facturii în cauză.

Organele de inspecție fiscală au reținut că la discuția finală, au fost prezentate două liste de produse *“Listare articol nou ..., -România”*, una având data de 26.09.2011, cuprinzând trei produse și o alta având data 30.11.2011, cuprinzând zece produse, liste care nu sunt aferente perioadei înscrise în factura emisă de Y SRL.

De asemenea, au fost prezentate două anexe la contractul nr.... și anume, o anexă aferentă anului 2011, având data de 27.07.2011 (anterioară datei de încheiere a contractului 03.08.2011) și o anexă aferentă anului 2012, având data de 17.10.2012, în care este menționat generic un onorariu de listare de 100 euro/art/mag, fără a se face alte mențiuni cu privire la produse, cantitate, modalitate de realizare, etc.

Mai mult, așa cum s-a reținut mai sus, potrivit evidențelor contabile ale societății, însăși petenta nu recunoaște ca și deductibile cheltuielile cu serviciile de listare înscrise de Y SRL în factura nr.../31.12.2012, în sumă de ... lei, acestea fiind înregistrate inițial pe cheltuieli de exploatare în contul 628 și ulterior stornate și înregistrate în contul 471.11 *“Cheltuieli înregistrate în avans”*, în soldul acestui cont fiind și la data de 31.12.2013.

În considerarea facturii nr.../31.12.2012 prin care Y SRL a facturat contravaloarea onorariului de listare pentru perioada 01.12.2012 - 31.12.2012, petenta pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA susținând că suma înscrisă în factură este aferentă serviciilor de listare din anul 2011 și că decizia de facturare la data de 31.12.2012 a fost luată de către conducerea Real.

De asemenea, susține că înscrierea de către Y SRL a mențiunii *“onorariu de listare 01.12.2012 - 31.12.2012”* trebuie astfel interpretată ca fiind onorariul datorat în această perioadă de societate pentru serviciile de

listare cu sume în sold în acea perioadă, respectiv pentru prestările anterioare, inclusiv pentru anul 2011.

În condițiile în care, societatea contestatoare nu a prezentat documente care să confirme că serviciile care fac obiectul facturii în cauză au fost efectiv prestate și au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, dovezi obiective care să facă corelația cu datele cuprinse în factură (produsele livrate, cantitate, preț, etc. în justificarea facturării onorariului de listare în sumă totală de ... lei), se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei și se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală.

În concluzie, în baza celor reținute și având în vedere că SC X SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru TVA în sumă de ... lei.

D. Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, din care aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și aferente TVA în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile, în condițiile în care, în sarcina sa s-au reținut ca fiind datorate diferențele suplimentare stabilite prin decizia de impunere contestată și stabilirea în sarcina societății de accesorii este o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept *„accessorium sequitur principale”*.

În fapt, în urma inspecției fiscale a fost stabilită suplimentar o TVA în sumă de ... lei și aferent TVA, dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

De asemenea, a fost stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de ... lei și aferent impozitului pe profit, dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

În drept, în ceea ce privește calcularea obligațiilor fiscale accesorii sunt incidente prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

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. Dispozițiile art.120 alin.(2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.(...)”

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv, prin oricare din modalitățile prevăzute de lege.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul în sumă totală de ... lei, reprezentând TVA în sumă de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta datorează pe cale de consecință și obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei aferente TVA și obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Pe cale de consecință, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr.../03.08.2015, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL ..., împotriva împotriva Deciziei de impunere nr....-... .../21.04.2015 privind

obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara, Inspecție fiscală, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL ...
- AJFP Hunedoara, Inspecție fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,