

DECIZIA nr.458 / 2013  
privind solutionarea contestatiei formulata de SC x SRL,  
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti  
sub nr. x.2013

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice sector 4- Activitatea de Inspectie fiscala, cu adresa nr. /.2013, inregistrata sub nr. x/.2013 asupra contestatiei formulata de SC x SRL, cu sediul in Bucuresti, str. x, sector 4.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 4 sub nr. x/4.2013 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/.2013, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata in suma totala de **x lei** reprezentand:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- x lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- x lei - TVA;
- x lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

Avand in vedere prevederile art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC x SRL.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. x/.2013 SC x SRL solicită anularea acesteia și exonerarea de la plata sumelor stabilite în sarcina sa, aducând următoarele argumente:

**1.1.** In ceea ce priveste TVA

Contrar argumentelor echipei de inspectie fiscala, societatea considera ca au fost respectate reglementarile in vigoare privind exercitarea dreptului de deducere, respectiv art.145 alin.(1) si alin.(2), art.146 alin.(1) si art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Art.134<sup>1</sup> alin.(7) din Codul fiscal invocat de organele de inspectie fiscala nu exclude posibilitatea exercitarii dreptului de deducere conform articolelor de mai sus.

Pentru TVA stabilita suplimentar si accesoriile aferente, calculate pe perioada 30.09.2010-31.03.2012, organele de inspectie fiscala au invocat faptul ca societatea care a prestat serviciile a devenit inactiva invocand art.11 alin.(1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA, contestatarul arata ca in conformitate cu Directiva 2006/112/CE si contrar prevederilor invocate de organele de inspectie fiscala s-a pronuntat CEJ in cauzele C-324/11 (pct.23, 24 si 25), C-110/98 pana la C-147/98 (pct.43), C-90/02 (pct.38 si 39), C-80/11 si C-142/11 si citeaza fragmente din continutul acestora.

**1.2.** In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar

Echipea de inspectie fiscala a invocat incalcare art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.m) din Codul fiscal si pct.48 din HG nr.44/2004.

Contrar prevederilor art.21 din Codul fiscal, contestatarul considera ca serviciile de publicitate au un caracter ocazional, iar conform pct.48 din HG nr.44/2004 aceste servicii nu intra sub incidenta conditiei privitoare la art.21 alin.(4) lit.m).

Asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala, societatea a prezentat contractele cu societatea prestatoare de servicii SC Y SRL, a facturat contravaloarea serviciilor prestate si a prezentat o serie de documente, respectiv pliante si extrase de reclame on line.

De asemenea, arata ca eroarea privind stabilirea diferentelor de impozit pe profit, TVA si accesorii aferente putea fi evitata daca erau respectate prevederile art.107 din Codul de procedura fiscala.

Față de cele prezentate, SC X SRL solicită admiterea contestatiei, desfiintarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. X.2013 emisă în baza Raportul de inspectie fiscala nr. X/.2013.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X/.2013, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspectie fiscala nr. /2013, s-au stabilit in sarcina SC X SRL obligatii fiscale suplimentare de plata in suma totala de X lei reprezentand impozit pe profit, TVA si accesorii aferente.

**III.** Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, sustinerile organului de inspectie fiscala, motivatiile contribuabilei, precum si actele normative incidente cauzei se retin urmatoarele:

### **3.1. Referitor la suma de X lei reprezentand impozit pe profit suplimentar de plata**

*Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit diferenta de impozit pe profit suplimentar de plata in suma de X lei ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a cheltuielilor de publicitate facturate de SC Y SRL, in conditiile in care nu a fost justificata prestarea efectiva a serviciilor contractate si necesitatea efectuarii acestor cheltuieli contractate in raport cu activitatea desfasurata, iar incepand cu data de 01.10.2010 societatea respectiva a fost declarata inactiva prin OPANAF nr.2.499/2010.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au stabilit, pe perioada supusa verificarii 01.01.2009-31.12.2011, o diferenta suplimentara de plata la impozitul pe profit în sumă de X lei față ca urmare a stabilirii de cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei, astfel:

1.- pe perioada 01.01.2009-30.09.2010 -cheltuieli nedeductibile in suma de X lei, reprezentand prestari servicii publicitate achizitionate de la SC Y SRL, pentru care nu a prezentat documente in conformitate cu prevederile art.21 alin. (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

2.- pe perioada 01.10.2010-31.12.2011- cheltuieli nedeductibile in suma de X lei, reprezentand tranzactiile cu SC Y SRL, contribuabil declarat inactiv prin OPANAF nr. 2.499/2010, încălcându-se prevederile art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) si art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.11 alin. (1) si alin. (1<sup>2</sup>) si art.21 alin.(4) lit m) si lit. r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, în vigoare pe perioada verificata:

*Codul fiscal:*

*“Art.11- (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*

*(1<sup>2</sup>) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.*

*„ Art.21- (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*[...]*

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

**r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”**

*Norme metodologice:*

“48.-Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie **să fie efectiv prestate**, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; **justificarea prestării efective a serviciilor** se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie **să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.**

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

În conformitate cu prevederile art. 1 alin. (1) și art.3 alin.(1) și alin. (2) al Ordinului nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 22.05.2007:

„Art. 1. – (1) Contribuabilii vor fi declarați inactivi dacă îndeplinesc una dintre următoarele condiții:

a) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale, prin declararea unor date de identificare a sediului social care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

b) organele fiscale au constatat că nu funcționează la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat”.

**“ Art.3- (1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.**

**(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”**

Potrivit art.1 al Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.499/21.09.2010 pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi:

**“Se aprobă Lista contribuabililor inactivi, prevăzută în Anexa care face parte integrantă din prezentul ordin”, listă pe care se regăsește și contribuabilul la care se face referire în prezenta cauză, respectiv SC Y SRL la poziția X.**

Potrivit dispozițiilor exprese ale art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal coroborate cu pct.48 din Normele metodologice, pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil, **cheltuielile cu serviciile trebuie să îndeplinească cele două condiții cumulative imperative, respectiv să aibă la bază contracte încheiate între părți sau orice formă contractuală prevăzută de lege din care să reiasă informații detaliate referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute și să fie justificate prin documente corespunzătoare care să probeze prestarea efectivă a serviciilor în scopul realizării de venituri în raport de specificul activității desfășurate, respectiv prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.**

De asemenea, potrivit normelor legale mai sus citate, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, documentele fiscale emise de un asemenea contribuabil neproducând efecte juridice din punct de vedere fiscal, astfel încât cheltuielile

înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și este adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală și intra în obligația contribuabililor de a-l consulta pe site-ul ANAF. Decizia de declarare în inactivitate/reactivare produce efecte față de terți de la data înscrierii în registrul contribuabililor inactivi/reactivați.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

*In perioada 01.01.2009-30.09.2010:*

Din situația cheltuielilor cu serviciile de publicitate înregistrate reiese că societatea contestată a înregistrat contracte de publicitate și cu alte X societăți, ponderea de aproximativ 90% din aceste cheltuieli fiind deținută de SC Y SRL.

Contractele de prestări servicii publicitare încheiate lunar între SC X SRL în calitate de client și SC Y SRL în calitate de prestator au ca obiect „realizarea și difuzarea spotului beneficiarului în cadrul programului X difuzat în fiecare zi de luni până vineri”(art. II din contractele încheiate). Din conținutul lor se rețin următoarele clauze:

- contractul încheiat în 30.04.2009 pentru perioada 02.05.2009-31.05.2009 în valoare netă de X lei (exclusiv TVA) prin care se prevede plata pentru publicitate radio web (realizate și difuzate X zile) în cinci tranșe de câte X lei;

- contractul încheiat în 01.03.2010 pentru perioada 01.03.2010-12.03.2010 în valoare netă de X lei (exclusiv TVA) prin care se prevede plata pentru publicitate radio web (realizate și difuzate 10 zile) în două tranșe, respectiv X lei pentru perioada 01.03.2010-02.03.2010 și X lei pentru perioada 11.03.2010-12.03.2010;

- contractul încheiat în 01.03.2011 pentru perioada 01.03.2011-28.03.2011 în valoare netă de X lei (exclusiv TVA) prin care se prevede plata pentru publicitate radio web (realizate și difuzate X zile) în douăzeci și opt tranșe de câte X lei (exclusiv TVA).

Din centralizatorul „Situația facturilor emise de SC X SRL pe perioada 2009-2012” ce cuprinde X facturi emise în valoare de X lei fiecare factură, rezulta că întocmirea acestora are caracter de continuitate, în unele luni facturile (octombrie 2011- ianuarie 2012) fiind întocmite zilnic.

În rubrica „denumirea produselor și serviciilor” a facturilor emise este înscrisă numai mențiunea „publicitate conform contract” fără a avea anexate niciun document justificativ din care să rezulte natura serviciilor achiziționate și legătura acestora cu activitatea de taximetrie desfășurată.

Prin nota explicativă din data de X/2012 anexată la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului societății contestată precizări privind înregistrarea în evidențele contabile și în declarațiile fiscale, pe perioada 01.01.2009-31.03.2012, a cheltuielilor cu reclama și publicitatea facturate de SC X SRL, respectiv :

-la întrebarea în ce constau tranzacțiile comerciale derulate între părți, societatea prin administrator precizează că au constatat în „promovarea produsului X”;

-referitor la modalitatea de efectuare a decontărilor privind contravaloarea serviciilor facturate, societatea prin administrator arată că au fost efectuate „cash”, deoarece existau bani în firmă;

- la solicitarea prezentării de documente justificative în conformitate cu art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și a pct.48 din HG nr.44/2004, societatea arată că anexează lista site-urilor unde a fost promovat X, lista spoturilor Kiss FM, panouri publicitare de promovare la spectacole, contractele, facturile și chitanțele declarate în contabilitate.

Față de documentația prezentată se rețin următoarele:

- **nu a fost prezentat niciun document din care să reiasă cerințele societății contestată**, în calitate de beneficiar **cu privire la conținutul spotului publicitar**, deși SC Y SRL

in calitate de executant s-a obligat prin contracte sa realizeze spotul in conformitate cu cerintele beneficiarului;

- **nu a fost prezentat niciun document din care sa reiasa in ce consta programul X, care este radiodifuzorul ce raspunde de acest program si pe ce site (site-uri) web a fost promovat acest program;**

- **nu a fost prezentat niciun document din care sa reiasa continutul spotului publicitar realizat** de SC X SRL si ca acesta a fost acceptat spre difuzare de catre societatea contestatara in calitate de beneficiar;

- **nu a fost prezentat niciun document din care sa reiasa orele de difuzare a spoturilor**, desi executantul s-a obligat sa respecte aceste ore;

- desi contractele de publicitate au acelasi obiect, prevad prestarea zilnica a acelorasi servicii (de 5 ori pe saptamana), pe aceeasi perioada de difuzare sunt facturate si achitate sume diferite, fara a rezulta tarifele practicate, durata zilnica de difuzare, etc;

- prin contractul valabil pe perioada 02.05.2009-31.05.2009 se prevede o valoare a contractului de X lei exclusiv TVA, iar din facturile emise in aceasta perioada ce au fost inscrise in „Situatia facturilor emise de SC Y SRL pe perioada 2009-2012” (anexa la raportul de inspectie fiscala) reiese ca, in fapt, a fost facturata suma totala de X lei exclusiv TVA;

- **documentele invocate in nota justificativa nu vizeaza, in fapt, serviciile de publicitate facturate de SC Y SRL** intrucat acestea nu se refera nici la „panouri publicitare de promovare la spectacole” nici la difuzarea de spoturi la postul de radio Kiss FM, iar din lista site-urilor nu rezulta unde a fost difuzat programul X, in raport de obiectul contractelor incheiate cu SC Y SRL;

- din pliantele si extrasele de reclame on-line prezentate organele de inspectie fiscala au retinut la pg. 15 din raport faptul ca acestea nu demonstreaza ca au fost realizate de SC X SRL si unde anume, avand in vedere ca societatea a beneficiat de servicii de publicitate de la alte X societati prestatoare.

Rezulta ca pentru facturile de prestari servicii emise de către SC Y SRL, societatea contestatara **nu a prezentat organelor de inspectie fiscala si nu a depus nici in sustinerea contestatiei documente din care sa rezulte indeplinirea cumulativa a conditiilor legale pentru deducerea acestor cheltuieli**, respectiv documente din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor si necesitatea efectuarii acestor cheltuieli, precum si documente in care sa fie detaliate prestarile de servicii achizitionate, confirmarea efectuarii acestora, durata, valoarea.

Intrucat contractele incheiate nu pot constitui document primar pentru emiterea facturilor in cauza, contestatara trebuia sa prezinte in sustinere documente care sa ateste punerea in executare a contractelor care sa defineasca in ce au constat serviciile, timpul consumat la executare, tarifele si termenele la care s-au realizat.

Prin actele normative in vigoare pe perioada verificata, vointa legiuitorului a fost aceea de a impune o anumita conduita agentilor economici astfel incat partile sa-si conformeze activitatea fata de niste prevederi contractuale existente, iar vointa juridica care sta la baza contractelor sa se circumscrie prevederilor legale si sa nu deroge de la acestea, fapt pentru care doar existenta unei facturi sau a unui contract incheiat intre parti nu este suficient in determinarea tratamentului fiscal al cheltuielilor, nefiind o dovada in sensul realizarii efective a prestatiiilor.

Totodata, se retine ca documentele care atesta prestarea unui serviciu constau in acte emise la momentul prestatiei din care rezulta natura serviciului, prestarea acestuia in termenele si la preturile prevazute in contractul de prestari servicii, astfel incat sumele facturate pentru serviciile respective sa fie corecte.

Or, asa cum rezulta din constatările organelor de inspectie fiscala si din documentele anexate, in ceea ce priveste cheltuielile cu serviciile facturate de SC Y SRL, acestea au fost inregistrate de societate in baza unor facturi emise pentru „publicitate conform contract”, fara ca acestea sa fie justificate cu documente confirmate de beneficiar, respectiv rapoarte de lucru sau alte documente din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor, neputandu-se stabili realitatea sau utilitatea serviciilor facturate.

Deductibilitatea fiscala a unor cheltuieli nu este conferita de simpla asumare a achitarii unor sume in baza unui contract, in cazul in speta achitarea in numerar a facturilor emise de SC Y SRL conform contractelor incheiate cu societatea contestatara, atat timp cat nu face dovada cu documente ca sumele in cauza au avut destinatia prevazuta in contract si fac dovada efectuării operatiunii asa cum impune textul de lege aplicabil in speta.

In subsidiar, se retine si faptul ca in urma verificarii incrucisate efectuate la furnizorul de servicii (finalizat prin incheierea procesului verbal nr. X/.2013) a rezultat faptul ca SC Y SRL nu functioneaza la sediul declarat, iar sediul declarat este expirat incepand cu data de 07.09.2008, astfel incat organele de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 4 nu au putut verifica realitatea si legalitatea operatiunilor conducand la concluzia ca documentele emise de furnizori cu un astfel de comportament fiscal nu pot dobandi calitatea de document justificativ.

In consecinta, suma de X lei inregistrata in cheltuieli in perioada 01.01.2009-30.09.2010 nu este aferenta unor servicii de publicitate executate in baza contractelor incheiate pentru aceasta perioada, care sa cuprinda date precise referitoare la continutul serviciilor, la modul lor de prestare si la tarifele percepute si care sa fie dovedite cu documentatia corespunzatoare, astfel ca pentru aceasta cheltuiala societatea contestatara nu a facut dovada ca a fost efectuata in scopul de realizarii propriilor venituri impozabile si este nedeductibila in temeiul prevederilor exprese de la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal.

Referitor la argumentul societatii cu privire la faptul ca serviciile de publicitate nu intra sub incidenta conditiei prevazute la art.21 alin. (4) lit m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal intrucat au un caracter ocazional, se retine ca acesta este contrazis de informatiile prezentate prin centralizatorul „Situatia facturilor emise de SC Y SRL pe perioada 2009-2012” ce cuprinde X facturi emise si care denota un caracter de ritmicitate in facturarea acestor servicii, nicidecum caracterul ocazional invocat.

Astfel, se retine ca societatea contestatara nu a prezentat nicio dovada obiectiva care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor, desi obligativitatea prezentarii dovezilor obiective care sa justifice o asemenea prestare îi incumba in totalitate in conformitate cu dispozitiile art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

***"Art. 65 - (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal".***

De asemenea, se retine ca sustinerea contestatarei privind nerespectarea dispozitiilor procedurale ale art. 107 din Codul de procedura fiscala referitoare la exprimarea punctului de vedere cu privire la constatările inspectiei fiscale sunt vadit neintemeiate, in conditiile in care nu precizeaza in ce anume a constat aceasta nerespectare, iar din raportul de inspectie fiscala reiese ca societatea si-a exprimat punctul de vedere in scris, prin adresa inregistrata sub nr. X/.2013. Mai mult, nici in sustinerea cauzei contestatara nu a adus alte argumente sau documente fata de cele deja prezentate echipei de inspectie fiscala.

Prin urmare, avand in vedere cele precizate, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale in vigoare in perioada verificata, precum si faptul ca societatea nu prezinta documente care sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala, se retine ca in mod legal au constatat ca nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu serviciile facturate de SC Y SRL pe perioada 01.01.2009-30.09.2010, fapt pentru care contestatia formulata pentru acest capat de cerere va fi respinsa ca neintemeiata in temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013, care precizeaza:

*„ 11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

***a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.***

***In perioada 01.10.2010-31.12.2011:***

Contestatara a achiziționat servicii de publicitate in baza facturilor emise de către SC Y SRL, societate declarata inactiva prin includerea în “Lista contribuabililor declarați inactivi” aprobata prin OPANAF nr. 2.499/2010.

Având în vedere prevederile legale anterior citate, se reține că începând cu data de 01.10.2010 SC X SRL a înregistrat în contabilitate documente care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, motiv pentru care pentru aceste documente societatea contestatoare nu are drept de deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile exprese ale Codului fiscal.

Fata de aceste constatari ale organelor de inspectie fiscala, contestatara nu a adus niciun argument, motiv pentru care contestatia acesteia pentru acest capat de cerere urmeaza a fi respinsa ca nemotivata in temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013, care precizeaza:

„ **11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:**

**b) nemotivata, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.**

În consecință, având în vedere cele anterior prezentate, contestatia SC X SRL urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nemotivata in ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata in valoare de X lei.

### **3.2. Referitor la suma de X lei reprezentand TVA suplimentara de plata**

*Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscală în mod legal au stabilit TVA suplimentară de plată în sarcina contestatoarei, în condițiile în care nu a facut dovada ca prestarile de servicii au fost efectiv prestate în folosul realizarii de operatiuni taxabile, iar începând cu data de 01.10.2010 societatea respectiva a fost declarata inactiva prin OPANAF nr.2.499/2010.*

**In fapt**, la verificarea efectuata, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.01.2009-31.03.2012, SC X SRL a înregistrat TVA nedeductibila in suma totala de X lei. Componenta TVA nedeductibilă stabilită în urma verificării organelor de inspectie fiscală este următoarea:

1.- X lei - reprezintă TVA aferentă facturilor de achizitie a serviciilor de publicitate emise de SC Y SRL in perioada 01.01.2009-30.09.2010 pentru care nu a prezentat documente justificative care sa faca dovada achizitiei serviciilor pentru activitatea proprie, in conformitate cu prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(1) si (7) din Codul fiscal;

2.- X lei - reprezintă TVA aferentă facturilor emise de SC Y SRL in perioada 01.10.2010-31.03.2012- contribuabil declarat inactiv prin O.P.A.N.A.F. nr.2499/21.09.2010 pentru aprobarea listei contribuabililor inactivi și a listei contribuabililor reactivati.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 134<sup>1</sup>, art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si pct.46 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, în vigoare începând cu 01.01.2009:

Codul fiscal

"Art. 134<sup>1</sup>. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau **la data prestării serviciilor**, cu excepțiile prevazute in prezentul capitol.

[...]

(4) Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, **la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar**".

Art. 134<sup>1</sup>. a fost modificat prin Ordonanța de urgență 109/2009 începând cu 01.01.2010, astfel:

**"(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile**

contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.”

“ **Art. 145. - (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. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferenta 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**, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5); [...].”

Norme metodologice:

**46.-(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. (...).”**

Totodată, conform art.11 alin. (1) și alin. (1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

“Art.11- (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

(1<sup>2</sup>) De asemenea, **nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.**

Fata de prevederile legale anterior menționate și de documentele existente la dosarul cauzei se reține dreptul contribuabililor de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate *numai dacă sunt efectuate în beneficiul societății și dacă sunt destinate realizării **operatiunilor supuse TVA***; pe cale de consecință, taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii, care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile și nu sunt efectuate în beneficiul contribuabililor este nedeductibilă.

Totodată, jurisprudența Curții Europene de Justiție, aplicabilă de la data aderării României la Uniunea Europeană, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre). Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a 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 destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile ale persoanei impozabile**.



Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: **achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile** si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Asa cum s-a stabilit si prin jurisprudenta comunitara in materie de TVA, **exercitarea** dreptului de deducere de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu **justificarea exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare**, organele fiscale avand dreptul de a solicita persoanelor impozabile **dovezi obiective care sa demonstreze ca bunurile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni impozabile care-i dau dreptul la deducere**. Ca atare, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

Totodata, o persoana impozabila, inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa-i fie livrate si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate sau urmeaza sa-i fie prestate de o persoana impozabila, daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv **bunurile sa fie utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere**.

La paragr. 46 din cauzele reunite **C-110/98 la C-147/98** Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile**.

Principiul **prevalentei substantei** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva fraudei**, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

In speta, pe perioada 01.10.2010-31.12.2011 sunt aplicabile si prevederile art.11 alin. (1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 25.05.2009, coroborate cu prevederile art.3, alin.(1) și alin.(2) al Ordinului nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 22.05.2007 si ale art.1 al Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.499/2010 pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi invocate la pct.3.1. din prezenta decizie.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

*Referitor la TVA in suma de X lei:*

Prin raportul de inspectie fiscala s-a stabilit ca societatea nu are dreptul de deducere a TVA in perioada 01.01.2009-30.09.2010 pentru facturile reprezentand prestari servicii de publicitate furnizate de SC Y SRL, intrucat nu au fost respectate prevederile art.134<sup>1</sup>, art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii cu privire la scopul achizitiilor si au solicitat prezentarea documentelor care sa ateste realitatea tranzactiilor derulate cu furnizorul, constatand urmatoarele:

- conform notei explicative a administratorului scopul achizitiilor a fost promovarea produsului X;

- societatea nu a prezentat niciun document cu care sa justifice dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei serviciilor de publicitate, respectiv utilizarea acestora pentru realizarea obiectului principal de activitate, acela de taximetrie.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea si-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA in suma de X lei aferenta serviciilor de publicitate prestate in baza facturilor emise in perioada 01.01.2009-30.09.2010 si, in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de X lei prin decizia de impunere ce face obiectul contestatiei.

Prin contestatia formulata, SC X SRL sustine, in esenta, ca beneficiaza de dreptul de deducere pentru taxa aferenta acestor servicii, intrucat prevederile art. 134<sup>1</sup> alin.(7) din Codul fiscal nu exclud posibilitatea exercitarii dreptului de deducere a TVA in conformitate cu art.145 alin.(1) si alin.(2), art.146 alin.(1) si art. 155 ale aceluasi act normativ si invoca jurisprudenta comunitara care face trimitere la modul de interpretare a prevederilor Directivei 2006/112/EC privind sistemul comun al TVA.

Sustinerile contestatarei sunt neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, pentru motivele ce succed:

Societatea contestatara nu a prezentat nicio dovada din care sa reiasa ca SC Y SRL a prestat serviciile in cauza, **simpliciter** **facturare de "servicii publicitate conform contract" fara nicio alta precizare nefacand dovada ca serviciile au fost in mod efectiv prestate in beneficiul contestatarei.** In acest sens, raman valabile toate constatările si reținerile de la pct. 3.1 din prezenta decizie referitoare la lipsa documentatiei corespunzatoare pentru dovedirea prestării efective a serviciilor facturate de SC Y SRL.

Prin lipsa dovezilor privind prestarea efectiva a acestor servicii in folosul operatiunilor sale taxabile, situatia contestatarei se deosebeste net de situatiile de fapt examinate de Curtea Europeana de Justitie, in care dreptul de deducere era refuzat beneficiarilor din alte motive decat cele referitoare la detinerea documentelor care sa probeze prestarea efectiva serviciilor.

Dimpotriva, conform art.273 primul paragraf din Directiva 2006/112/CEE, statele membre pot impune alte obligatii decat cele prevazute in aceasta directiva pe care le considera necesare pentru a asigura colectarea in mod corect a TVA si pentru a preveni evaziunea.

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA de utilizarea achizitiilor in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor servicii de publicitate si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor de inspectie fiscala, dovezi obiective care sa demonstreze ca serviciile facturate au si fost efectiv prestate pentru a fi utilizate in folosul propriilor operatiuni taxabile.

In speta, contestatara nu a prezentat niciunul din documentele care sa justifice ca, intr-adevar, serviciile au si fost efectiv prestate in favoarea acesteia, respectiv situatii de lucrari, rapoartele lunare/zilnice, procese-verbale de receptie, corespondenta comerciala etc.; or, din documentele existente la dosarul cauzei, asa cum s-a retinut la pct. 3.1 din prezenta decizie, nu rezulta informatii legate de continutul propriu-zis al serviciului prestat, data, durata, tariful, locul si descrierea operatiunii, daca s-au materializat sub forma de procese verbale, rapoarte, etc, potrivit naturii serviciilor si termenilor si conditiilor stipulate in contractele incheiate.

Simpliciter citare a unor dispozitii legale si invocarea unor principii fiscale si a jurisprudentei comunitare nu sunt suficiente pentru justificarea dreptului de deducere, societatea contestatara avand obligatia sa prezinte suficiente dovezi obiective in acest sens.

In sensul jurisprudentei sunt si prevederile art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora "Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...] d) *dovezile pe care se intemeiaza*", coroborate cu cele ale art. 213 alin. (1) din acelasi act normativ, unde se precizeaza ca "[...] *Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii*".

Prin urmare, cum pentru exercitarea dreptului de deducere, nici la momentul realizării inspecției fiscale, nici cu prilejul formulării contestației SC X SRL nu a prezentat dovezi privind prestarea efectivă a serviciilor de publicitate achiziționate pentru activitatea sa economică, taxabilă, aceasta nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Sustinerile societății contestate nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât facturile pentru care nu s-a admis deducerea TVA în perioada 01.01.2009-30.09.2010 nu identifică serviciile prestate și nu sunt însoțite de documente justificative cu privire la realitatea tranzacției comerciale, astfel încât nu se poate aprecia că acestea sunt lipsite de importanță din perspectiva dreptului organelor fiscale de a se asigura de funcționarea corectă a mecanismului de TVA și de a preveni cazurile de abuz sau fraudă fiscală, câtă vreme însăși directiva comunitară în materie prevede, printre mențiunile pe care trebuie să le cuprindă o factură, **identificarea tipului de bunuri sau servicii furnizate** (art. 238 alin. 2 lit. c) din Directiva 2006/112/CE modificată de la 01.01.2008 prin Directiva 2007/75/CE), astfel ca argumentele invocate nu schimbă situația concretă a contestatoarei în raport de constatările organelor de inspecție fiscală în sensul soluționării nefavorabile a cauzei.

Mai mult, prin art. 62 din directivă se precizează că „fapt generator” înseamnă faptul prin care sunt îndeplinite condițiile legale necesare pentru ca TVA să devină exigibilă, ori exigibilitatea intervine la momentul prestării efective a serviciilor, iar contestatarea nu justifică prestarea acestora cu documentele prevăzute de art. 134<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Societatea s-a limitat la invocarea prevederilor stipulate la art. 145, art. 146 și art. 155 din Codul fiscal, în condițiile în care în speta este vorba despre facturi emise pentru servicii fără a fi însoțite de documente emise la data prestării serviciilor, respectiv la data când sunt acceptate de beneficiar, așa cum se precizează la art. 134<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Față de cele enunțate se constată că organele de inspecție fiscală au procedat legal la stabilirea TVA nedeductibilă în suma de X lei, motiv pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată.

#### *Referitor la TVA în suma de X lei:*

Referitor la TVA în suma de X lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că reprezintă TVA aferentă facturilor emise de furnizorul SC Y SRL în perioada 01.10.2010-31.03.2012, înscrisă în facturi ce au emis ulterior datei de emisie a O.P.A.N.A.F. nr. 2.499/2010, prin care s-a aprobat “**Lista contribuabililor inactivi, prevăzută în Anexa care face parte integrantă din prezentul ordin**”, listă pe care se regăsește și contribuabilul la care se face referire în prezenta cauză, respectiv SC Y SRL la poziția **X**.

Astfel, deducerea TVA în sumă de X lei de pe facturile emise de o societate inactivă, așa cum au stabilit organele de inspecție fiscală contravine prevederilor art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul cărora beneficiarii care achiziționează bunuri sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi **nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective**.

În ceea ce privește jurisprudența comunitară degajată din cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 se reține că aceasta privește alte situații de fapt circumstanțiate unei alte legislații fiscale și practici naționale, cu totul deosebită de situația de fapt a contestației și de legislația fiscală din România. Astfel, în cauzele analizate instanța comunitară a reținut faptul că beneficiarii dispuneau de documente care atestau livrarea efectivă a bunurilor (bonuri de livrare – pct. 17 din hotărâre) și prestarea efectivă a serviciilor (certIFICATE de finalizare a lucrărilor cu fișe de prezentă, orar, locul efectuării lucrărilor, numele, data nasterii și semnatura lucrătorilor – pct. 24 din hotărâre), controalele fiscale nepunând în discuție realitatea operațiilor. De asemenea, instanța comunitară a reținut că persoanele impozabile respective nu știau și nici nu puteau dispune de indicii cu privire la eventualul comportament fraudulos al emitentilor facturilor. Or, spre deosebire de cauzele

Pg. 11/14

respective, legislatia fiscala din Romania contine prevederi clare, care lipsesc de efecte juridice toate tranzactiile efectuate cu contribuabilii inactivi, scosi din circuitul fiscal datorita sustragerii de la efectuarea inspectiilor fiscale ori nefunctionarii la sediul social declarat. Astfel de contribuabili, cu un comportament fiscal incorect si prezumat evazionist sunt adusi la cunostinta celorlalti participanti la circuitul economic prin declararea lor ca inactivi prin ordin al presedintelui ANAF, publicat pe pagina de internet a autoritatii fiscale si pot fi identificati foarte usor de orice potential beneficiar, prin simpla consultare a bazei publice de date privind contribuabilii inactivi. In consecinta, contestatara dispunea de o informatie publica (declararea furnizorului SC Y SRL ca inactiv prin O.P.A.N.A.F. nr.2.499/2010) care sa justifice presupunerea existentei unor nereguli in ceea ce priveste furnizorul respectiv.

Mai mult, independent de declararea ca inactiv a furnizorului SC Y SRL, raman pe deplin valabile constatările organelor de inspectie fiscala in ceea ce priveste lipsa dovezilor care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor de publicitate, asa cum s-a retinut anterior, astfel ca pentru TVA in suma de X lei contestatara nu beneficiaza de dreptul de deducere.

În consecință, avand in vedere cele anterior prezentate, contestatia SC X SRL urmeaza a se respinge ca neintemeiata in ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de plata in valoare de X lei.

### **3.3. In ceea ce priveste accesorii aferente TVA in suma de lei si accesorii aferente impozitului pe profit in suma de X lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza accesorii aferente impozitului pe profit si a TVA in suma totala de X lei, in conditiile in care in sarcina contribuabilei s-au retinut ca fiind datorate debitele principale stabilite prin decizia de impunere contestata.*

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. XI/2013, Administratia Finantelor Publice sector 4- Activitatea de Inspectie fiscala a comunicat societatii accesorii in suma de X lei, reprezentand:

- dobanzi/majorari aferente impozitului pe profit in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei calculate pentru perioada 25.04.2009-28.02.2013;
- dobanzi/majorari aferente TVA stabilita suplimentar de plata in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei calculate pentru perioada 25.02.2009-28.02.2013.

**In drept**, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor sunt incidente prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

In ceea ce priveste calculul majorarilor de intarziere, pana la **30 iunie 2010** dispozitiile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevad:

*"Art.119 -(1) Pentru neachitarea la **termenul de scadenta** de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere."*

*"Art.120 - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat urmatoare **termenului de scadenta** si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

*(7) Nivelul majorarii de întârziere este de **0,1%** pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."*

Incepand **cu data de 1 iulie 2010**, sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, modificate prin art. I, pct. 9 din O.U.G. nr. 39/2010:

*"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, **se datoreaza dupa acest termen dobânzi și penalități de întârziere.**"*

*"Art. 120 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează majorări de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadentei și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(...)

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,05%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

**"Art.120<sup>1</sup>- (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.**

**(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:**

**a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;**

**b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;**

**c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.**

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."**

Alineatul (7) al art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată a fost modificat prin punctul 2 din O.U.G. nr. 88/2010 începând cu 01.10.2010, astfel:

**"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,04%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."**

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta că obligațiile fiscale accesorii în sumă de X lei au fost calculate asupra debitului în suma de X lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată și asupra debitului în suma de X lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. X/2013.

Având în vedere că stabilirea în sarcina contestatoarei de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar la plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în ceea ce privește debitele de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată stabilite prin decizia de impunere nr. X/2013 contestația a fost respinsă în conformitate cu cele reținute la pct.3.1. și pct.3.2. din prezenta decizie, coroborat cu principiul de drept „*accessorium sequitur principalae*” potrivit căruia accesoriul urmează principalul, se vor aplica și pentru acest capat de cerere prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, și se va respinge ca neintemeiată și pentru suma de X lei cu titlu de majorări/dobânzi și penalități de întârziere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 11 alin. (1) și alin. (1<sup>2</sup>), art. 21 alin. (4) lit. m) și lit. r), art. 134<sup>1</sup> alin.(1) și alin. (4) [alin. (7)], art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 și pct. 46 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.1 alin. (1) și art. 3, alin.(1) și alin.(2) din O.P.A.N.A.F. nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, O.P.A.N.A.F. nr.2.499/2010 pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi, art. 65 alin. (1), art.119 alin.(1), art.120, art. 120<sup>1</sup>, art. 206 și art.216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 450/2013

DECIDE

Respinge ca neintemeiată contestația SC X SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. X/2013, emisa de Pg. 13/14

organele de inspectie fiscala din cadrul Administratia Finantelor Publice sector 4- Activitatea de Inspectie fiscala pentru suma de X lei reprezentand impozitul pe profit, TVA si accesorii aferente impozitului pe profit si TVA.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata potrivit legii, in termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel Bucuresti.