



DECIZIA NR.10370/ 27.04.2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L., județul Iași,
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași
sub nr. X din 23.11.2017
și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași
sub nr. X din 05.12.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală prin adresa nr. X din 04.12.2017, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X din 05.12.2017, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** cu sediul social în comuna Holboca, str. X nr. X, județul Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași sub nr. J-X, având Cod unic de înregistrare RO X, reprezentată de d-na X, în calitate de administrator.

S.C. X S.R.L. județul Iași, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași.

Având în vedere că prin contestația formulată societatea susține că se îndreaptă și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X, prin adresa nr.X din 20.03.2018 organul de soluționare a contestației a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași să întocmească dosarul contestației precum și Referatul cu propuneri de soluționare.

Prin adresa de răspuns nr.X din 29.03.2018, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași – Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice ne transmite Referatul nr. X din 27.03.2018 cu propuneri de soluționare a contestației precum și Decizia nr. X referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități întârziere.

Suma contestată este în quantum de **S lei** și reprezintă:

S lei – impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X;

S lei – TVA stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X;

S lei – dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit, stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X;

S lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X;

S lei – dobânzi de întârziere aferente TVA, stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X;

S lei – penalități de întârziere aferente TVA stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat la data de **16.10.2017** după cum rezultă din confirmarea de primire anexată în xerocopie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă la data de **23.11.2017** fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.X.

Contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat la data de **16.11.2017** prin remitere directă sub semnătură, iar contestația a fost depusă la data de **23.11.2017** fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. X.

Constatând că în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași este învestit să analizeze contestația.

I. S.C. X S.R.L., județul Iași, formulează contestație împotriva:

- **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-ISX cu privire la suma de S lei, reprezentând:**

S lei – impozit pe profit;

S lei – TVA.

- **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X, cu privire la suma de S lei reprezentând:**

S lei – dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;

S lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

S lei – dobânzi de întârziere aferente TVA;

S lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Prin contestația formulată, petenta susține că impozitul suplimentar pe care îl contestă a fost stabilit ca urmare a considerării nedeductibile a cheltuielilor privind comisionul facturat de S.C. X S.R.L. în baza contractului FN din 01.08.2012 pentru anii 2013-2016, după cum urmează:

An	Număr factura	Data	Baza (lei)	Impozit pe profit (lei)
2013	1000	30.06.2013	S	S
	1001	30.08.2013	S	S
	1002	30.10.2013	S	S
	1003	15.12.2013	S	S
2014	1009	31.10.2014	S	S
	1010	24.11.2014	S	S
2015	1011	09.02.2015	S	S
	1012	28.02.2015	S	S
	1013	30.09.2015	S	S
	1014	30.12.2015	S	S
2016	1017	31.03.2016	S	S
	1018	30.06.2016	S	S
	1019	26.09.2016	S	S
			S	S

În anul 2012 organul fiscal a constatat că suma de S lei, înregistrată la 31.12.2012 în contul 622 – „cheltuieli privind comisioanele și onorariile” în corespondență cu contul 408 – „furnizori facturi nesosite”, este nedeductibilă deoarece „societatea nu deține documente justificative (facturi), care să facă dovada efectuării operațiunilor”.

Referitor la constatarea de mai sus, petenta menționează faptul că prin Nota contabilă COM 1220212 din 15.12.2013 s-a înregistrat în evidența contabilă a firmei ștornarea sumei, prin articolul contabil 622=408 (-) Slei.

Comisionul a fost facturat prin facturile emise de S.C. X S.R.L:

1002	30,10,2013	S
1003	15,12,2013	S
TOTAL (lei)		S

TVA-ul suplimentar a fost stabilit prin neacordarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent facturilor de mai jos:

An	Număr factura	Data	Baza	TVA	Total Factura	TVA Exigibil	TVA Neexigibil
2013	1000	30.06.2013	S	S	S	S	
	1001	30.08.2013	S	S	S	S	
	1002	30,10,2013	S	S	S	S	
	1003	15,12,2013	S	S	S	S	
2014	1009	31.10.2014	S	S	S	S	
	1010	24.11.2014	S	S	S	S	
2015	1011	09.02.2015	S	S	S	S	
	1012	28.02.2015	S	S	S	S	
	1013	30.09.2015	S	S	S	S	
	1014	30.12.2015	S	S	S	S	S
2016	1017	31.03.2016	S	S	S		S
	1018	30.06.2016	S	S	S		S
	1019	26.09.2016	S	S	S		S
			S	S		S	S

Cu privire la livrările de servicii anterior și ulterior contractului de agenție.

Petenta susține că în primul rând, se impune precizarea că în Capitolul X - Contractul de agenție din Titlul IX al Cărții a V-a din Codul civil nu există vreo interdicție sau restricție în sarcina agentului de a intermedia

o tranzacție între doi parteneri de afaceri care au avut relații comerciale în trecut.

Așadar, faptul că S.C. X S.R.L. a comisionat în baza Contractului FN din 01.08.2012 încheiat cu S.C. X S.R.L. toate livrările de bunuri către S.C. X S.R.L. după data de 01.08.2012, deși S.C. X S.R.L. avusese o relație economică cu S.C. X S.R.L. anterior datei de 01.08.2012 nu constituie o eventuală interdicție stabilită prin lege.

La data de 01.08.2012 S.C. X S.R.L., în calitate de agent, încheie cu S.C. X S.R.L. în calitate de comitent, un contract de agenție pentru o durată de 10 ani prin care comitentul se obligă să achite agentului un comision 5 % din veniturile obținute de pe urma vânzării capacității de producție în teritoriile în care agentul își poate desfășoara activitatea, respectiv Germania, Austria, Spania, România.

La pct. 6 din contractul de agenție se prevede în mod expres că prevederile referitoare la aplicarea comisionului se vor aplica și în ceea ce privește clientul S.C. X S.R.L. de la data semnării contractului, respectiv 01.08.2012, motiv pentru care S.C. X S.R.L. a obținut exclusivitate pentru veniturile obținute din relația cu S.C. X S.R.L.

Din acest considerent, toate veniturile obținute de către S.C. X S.R.L. în urma livrărilor către S.C. X S.R.L. au fost comisionate cu 5%.

Analizând informațiile financiare indicate chiar în cuprinsul Deciziei se desprinde ideea că livrările realizate către S.C. X S.R.L. începuseră să scadă, iar intermedierea agentului S.C. X S.R.L. au dus la creșterea volumului de livrări.

Pentru anul 2012 se observă faptul că în intervalul 01.01.2012-31.07.2012 livrările S.C. X S.R.L. către S.C. X S.R.L. au fost în valoare de S lei.

Așadar, pentru primele 7 luni din anul 2012 S.C. X S.R.L. a apelat la serviciile S.C. X S.R.L. însumând doar valoarea de S lei, în condițiile în care în anul 2011 S.C. X S.R.L. a livrat servicii în sumă de S lei, sens în care livrările pentru primele 7 luni din 2012 reprezenta doar 28 % din livrările din anul 2011.

După încheierea contractului de agenție cu S.C. X S.R.L. și după îndeplinirea obligațiilor în sensul intermedierei celor două societăți, livrările către S.C. X S.R.L. au crescut considerabil, respectiv cu suma de S lei în perioada 01.08.2012-31.12.2012.

Așadar, în doar 5 luni din anul 2012, S.C. X S.R.L. a reușit să determine S.C. X S.R.L. să achiziționeze de la S.C. X S.R.L. servicii/bunuri în valoare de S lei, în condițiile în care în primele 7 luni vânzările se ridicaseră doar la valoarea de S lei.

Practic S.C. X S.R.L. a reușit în doar 5 luni să dubleze vânzările către S.C. X S.R.L.

În anul 2013 vânzările s-au ridicat la suma totală de S lei, în anul 2014 au fost de S lei, în anul 2015 au fost de S lei și în 2016 de S lei.

Petenta susține că organul constatator raportează toate vânzările realizate prin intermediul S.C. X S.R.L. doar la cifra de afaceri obținută în anul 2011, însă trebuie avute în vedere întregul istoric al vânzărilor, rezultând astfel două concluzii indubitabile:

- totalul livrărilor către S.C. X S.R.L. în urma contractului de agenție cu S.C. X S.R.L. au fost aproape duble față de perioada anterioară încheierii contractului;

- media anuală a livrărilor către S.C. X S.R.L. în urma contractului de agenție încheiat de S.C. X S.R.L. este cu 62 % mai mare față de perioada anterioară acestui contract.

Astfel, creșterea vânzărilor în total către S.C. X S.R.L. ca urmare a intermediarii realizate de către S.C. X S.R.L. în temeiul Contractului de agenție cu S.C. X S.R.L. este incontestabilă și argumentul organului de control cum că vânzările anterioare contractului de agenție au fost mai mare este invalidat.

Cu privire la deducerea cheltuielilor privind comisioanele pentru anii 2013-2016 în valoare totală de S lei.

Petenta susține că organul fiscal a considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile în temeiul art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea susține că în Decizia de impunere nu sunt prezentate în mod detaliat mijloacele de probă avute în vedere atunci când s-a stabilit lipsa de conținut economic a tranzacțiilor așa cum legiuitorul impune, cel puțin începând cu anul 2016.

În opinia contestatoarei, organul de control pornește de la premisa greșită că odată încheiată o relație comercială între două societăți, aceasta trebuie să fie neîntreruptă.

Or, concurența în mediul economic este liberă și orice colaborare dintre două societăți poate suferi ajustări, indiferent de împrejurări și fără a fi necesar acordul ambilor parteneri contractuali.

Important de precizat este și faptul că S.C. X S.R.L. nu s-a angajat să aibă un număr minim de comenzi anuale către S.C. X S.R.L. astfel încât scăderea volumului comenzilor în intervalul 01.01.-31.07.2012 reprezintă voința liber exprimată de S.C. X S.R.L.

În susținerea contestației petenta susține că plata comisionului către S.C. X S.R.L. este o tranzacție cu un scop economic deoarece a generat venituri aproape duble pentru S.C. X S.R.L.

Deși, în reglementarea art. 11 alin. (1) din Codul fiscal nu sunt indicate eventuale criterii în funcție de care să se stabilească dacă o operațiune are sau nu un scop economic, contestatoarea opinează că unul dintre criterii ar trebui să fie reprezentat de analiza încasărilor comitentului în urma intermedierei de către agent.

Petenta învederează și faptul că nu a avut niciodată departament de vânzări care să aibă în atribuții deschiderea de piețe sau creșterea cifrei de afaceri pe anumite piețe.

Faptul că X este atât asociat cât și administrator la S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L. nu este în contradicție cu prevederile din Capitolul X - Contractul de agenție din Titlul IX al Cărtii a V-a din Codul civil.

Petenta susține că X este asociat în S.C. X S.R.L. cu 1,92% din capitalul social și cu 100 % din capitalul social al S.C. X S.R.L. fapt pentru care se poate observa că aportul la capitalul S.C. X S.R.L. nu este suficient pentru a determina voința acestei societăți.

De asemenea, X a fost administratorul S.C. X S.R.L. până la data de 15.10.2015 iar la X S.R.L. a fost administrator de la data înființării și până în prezent.

În raport de aceste precizări, petenta învederează că S.C. X S.R.L. a prestat servicii către S.C. X S.R.L. și nu X în nume personal.

Art. 25 alin (3) din Cod civil stabilește că: "*Persoana juridică este orice formă de organizare care, întrunind condițiile cerute de lege, este titulară de drepturi și de obligații civile.*"

Petenta susține că art. 193 din Codul civil, reglementează un efect al înființării legale a persoanei juridice ca fiind acela că *persoana juridică participă în nume propriu* la circuitul civil, fiind o consecință a diferenței între persoana asociatului/asociaților și persoana juridică înființată.

Art. 187 din Codul civil dispune foarte clar că personalitatea juridică îi conferă formei de organizare (entității juridice S.C. X S.R.L.) calitatea de *subiect de drept distinct de constituentul său (X)*.

Așadar, S.C. X S.R.L. a achitat comisionul în temeiul contractului de agenție în care calitatea de agent o are S.C. X S.R.L. și nu X, neputându-se face nici o confuzie între agentul S.C. X S.R.L. și asociatul și administratorul agentului, X.

Cu privire la semnarea contractului de agenție de către X atât ca administrator al S.C. X S.R.L. cât și al S.C. X S.R.L.

Contestatoarea susține că semnarea contractului de către X atât pentru S.C. X S.R.L. cât și pentru S.C. X S.R.L. nu este un argument pentru a considera nedeductibilă cheltuiala cu comisionul în favoarea "asociației" deoarece contractul a fost semnat de X într-o calitate oficială, cea de administrator și nu de asociat, administrator numit prin actul constitutiv al fiecărei dintre cele două societăți.

În opinia contestatoarei, semnarea unui contract între două părți, de către aceeași persoană, nu numai că nu este interzisă de lege, ci este chiar expres reglementată de art. 1304 alin. (1) și (2) Cod civil.

Astfel, acest text de lege stabilește și posibilitatea anulării unui contract încheiat în asemenea condiții, însă doar la cererea "reprezentatului", în cazul de față fiind vorba de S.C. X S.R.L. care ar putea, eventual printr-o hotărâre a adunării generale a asociațiilor să decidă anularea.

Art. 2072 alin. (2) teza a II-a Cod civil prevede că agentul nu poate fi în același timp prepusul comitentului.

Contestatoarea susține că, în speță de față agentul care nu se confundă cu administratorul X, nu este prepus al S.C. X S.R.L. deoarece nu se află într-o relație de subordonare una față de cealaltă, singurul raport contractual dintre cele două entități fiind acel contract de agenție.

Astfel, S.C. X S.R.L. în care X deține doar 1,92 % din capitalul social nu poate influența în vreun fel activitatea S.C. X S.R.L.

În ceea ce privește cel de-al doilea articol invocat de organul de control în motivarea deciziei, respectiv art. 2073 alin. (2) lit. a) din Codul civil, petenta susține că tocmai acest text de lege ne arată că raportul contractual dintre cele 2 societăți este perfect legal.

Potrivit acestui text nu constituie agent persoana care are calitatea de organ legal sau statutar al unei persoane juridice, având drept de reprezentare a acesteia.

Din analiza acestui text de lege rezultă că agentul S.C. X S.R.L. nu face parte din excluderile expres reglementate de art. 2073 alin. 2 Cod civil.

Mai precizează contestatoarea faptul că, restricțiile și mandatele personale ale persoanei fizice administrator/asociat nu se pot extinde asupra unei persoane juridice, entitate distinctă cu personalitate și reprezentare proprie iar *începând cu data de 15.10.2015 X nu mai are calitatea de administrator al S.C. X S.R.L. acesta fiind înlocuit.*

Din această perspectivă, folosind raționamentul construit de organul de control pe baza articolelor 2072 și 2073 Codul Civil se observă că acesta nu mai are nici un suport chiar din propria logică deoarece, din data de 15.10.2015 X este doar asociat în S.C. X S.R.L. cu un procent de 1,92 % din capitalul social și asociat unic și administrator la S.C. X S.R.L.

Pe cale de consecință, în ceea ce privește excluderea cheltuielilor cu comisionul în intervalul 15.10.2015 - 2016 este evident că argumentarea organului fiscal este în neconcordanță cu situația de fapt.

Contestatoarea apreciază că întreaga cheltuială cu comisionul plătit agentului S.C. X S.R.L. în temeiul contractului de agenție FN. din 01.08.2012 reprezintă o tranzacție cu scop economic și trebuie dedusă ca și cheltuială deoarece este o cheltuială realizată în scopul obținerii de venituri impozabile, venituri pe care societatea le-a obținut de pe urma serviciilor prestate de S.C. X S.R.L.

Cu privire la TVA în cazul comisionului facturat de către S.C. X S.R.L. petenta arată că prin aplicarea art. 11 alin.(1) Cod fiscal, organul fiscal nu poate modifica însăși substanța tranzacției, prin substituirea sau denaturarea intenției părților.

O tranzacție (contractul de agenție) nu poate fi apreciată ca lipsită de substanță economică, din moment ce a produs efecte juridice, determinând venituri pentru ambele părți contractante:

Comitentul a obținut venituri din relația comercială intermediată de către agent.

Principiul neutralității TVA obligă organul fiscal la recunoașterea dreptului la deducerea TVA (prin compensarea TVA dedus la achiziții cu TVA colectat la livrări), cu excepția cazurilor dovedite de fraudă fiscală în referire la TVA, în cazurile în care se dovedește utilizarea frauduloasă a mecanismului TVA pentru dobândirea unui avantaj fiscal.

Petenta susține că punctele de reper care ar fi trebuit să fie constatate de organul fiscal pentru a aplica sancțiuni în materia TVA erau: identificarea fraudei în materia TVA, prin afectarea nejustificată a bugetului de stat, care să fi condus la un avantaj fiscal pentru contribuabil.

Contestatoarea apreciază că TVA achitat în baza facturilor emise de S.C. X S.R.L. este deductibilă, întrucât achiziția (serviciul facturat) a fost destinat utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel cum s-a arătat, având în vedere principiul neutralității TVA, organul fiscal avea posibilitatea de a refuza dreptul de deducere urmare a recalificării tranzacției numai dacă făcea dovada implicării într-o fraudă fiscală în materia TVA.

Refuzul acordării dreptului de deducere în absența oricărei fraude încalcă principiul neutralității TVA.

Având în vedere cele precizate, petenta solicită desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-IS X și acordarea dreptului de deducere pentru cheltuieli cu comisioanele înregistrate în perioada 2012-2016 în valoare de S lei – impozit pe profit aferent S lei și acordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de S lei.

De asemenea, ca o consecință a desființării parțiale a Deciziei de impunere nr. F-IS X petenta solicită și anularea accesorii aferente debitelor contestate.

II. A. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a verificării efectuate la S.C. X S.R.L. județul Iași, în ceea ce privește impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2012-31.12.2016 și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2012-31.12.2016 au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X prin care au stabilit în sarcina societății suma de S lei, din care petenta contestă suma de S lei, reprezentând:

S lei – impozit pe profit;

S lei – TVA.

În urma inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. județul Iași**, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit.

Pentru perioada 01.01.2012-31.12.2016 organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de **S lei** din care:

S lei aferente perioadei 01.01.2012-31.12.2012;

S lei aferente perioadei 01.01.2013-31.12.2013;

S lei aferente perioadei 01.01.2014-31.12.2014;

S lei aferente perioadei 01.01.2015-31.12.2015;

S lei aferente perioadei 01.01.2016-31.12.2016.

Pentru anul 2012, cheltuielile cu comisionul prevăzut în contractul de vânzări al agenției FN/01.08.2012 încheiat de societatea contestatoare cu S.C. X S.R.L. CUI X în sumă de **S lei**, înregistrat în contul 622 – „cheltuieli privind comisioanele și onorariile”, în corespondență cu contul 408 – „furnizori facturi nesosite”, nu au fost acceptate la deducere, deoarece

Exemplarul 1/5

societatea nu deține documente justificative (facturi) care să facă dovada efectuării operațiunilor.

Cheltuielile în sumă de **S lei** reprezentând contravaloare comision aferent perioadei 2013-2016 prevăzut în Contractul de vânzări al agenției FN/01.08.2012 încheiat de societatea contestatoare cu S.C. X S.R.L. înregistrat în contul 622 “Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” în procent de 5 % din cifra de afaceri, aferent livrărilor efectuate către S.C. X S.R.L., CUI X , facturat de S.C. X S.R.L. nu au fost acceptate la deducere, deoarece:

- S.C. X S.R.L. efectuează livrări către S.C. X S.R.L., din semestrul II 2009, acestea crescând an de an (2009 = S lei, 2010 = S lei, 2011 = S lei, 01.01.2012-31.07.2012 = S lei), până la un nivel comparabil, chiar mai mare decât livrările din perioada contractuală cu S.C. X S.R.L., respectiv 01.08.2012-31.12.2016 (01.08.2012-31.12.2012 = S lei, total an 2012 = S lei, 2013 = S lei, 2014 = S lei, 2015 = S lei, 2016 = S lei);

- S.C. X S.R.L. este înființată la data de 16.07.2012 și are ca asociat unic și administrator pe dl. X;

- de la înființare și până la data de 31.12.2016 societatea nu are nici un angajat, conform situațiilor financiare depuse la organul fiscal;

- Contractul de vânzări al agenției FN/01.08.2012 încheiat cu S.C. X S.R.L., este semnat atât pentru S.C. X S.R.L. cât și pentru S.C. X S.R.L. de către aceeași persoană, respectiv dl. X în calitate de administrator la cele două societăți, ori conform prevederilor art.2072, alin.(2) din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil - Capitolul X - Contractul de agenție: *„Agentul este un intermediar independent care acționează cu titlu profesional. El nu poate fi în același timp prepusul comitentului.”* și art.2073, alin.(2), lit. a) *„Domeniul de aplicare. (2) Nu constituie agent, în înțelesul prezentului capitol, persoana care:*

- a) are calitatea de organ legal sau statutar al unei persoane juridice, având drept de reprezentare a acesteia”.*

La data încheierii Contractului de vânzări FN/01.08.2012 între S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L., pe lângă calitatea de administrator la ambele companii, dl. X este și asociat la cele două societăți cu un aport de 1,92 % la S.C. X S.R.L. și de 100 % la S.C. X S.R.L.

Pentru anul 2014, în susținerea înregistrării în evidența contabilă (cont 622 – “cheltuieli privind comisioanele și onorariile”) a unor sume cu S lei mai mari decât comisionul (factura nr. X 19.02.2014 emisă de S.C. X S.R.L.), S.C. X S.R.L. a prezentat Contractul de cesiune încheiat în data de 27.07.2013, între X din Anglia, în calitate de „Cedent”, S.C. X S.R.L. în calitate de cesionar și S.C. X în calitate de Debitor, în care se menționează că Cedentul, cedează în favoarea S.C. X S.R.L., suma de S euro și suma de S GBP, datorate de S.C. X S.R.L. cu titlu de comision din vânzări

conform contractului de agenție încheiat cu Xdin Anglia la data de 01.06.2007, pentru perioada 2010-2012, fără a se menționa suma pentru fiecare an în parte.

Contractul de cesiune încheiat în data de 27.07.2013 între Xdin Anglia în calitate de Cedent, S.C. X S.R.L. în calitate de Cesionar și S.C. X S.R.L. în calitate de Debitor este semnat atât pentru S.C. X S.R.L cât și pentru S.C. X S.R.L de dl. X în calitate de reprezentant legal la cele două societăți.

În susținerea înregistrărilor efectuate în evidența contabilă (cont 622 – „cheltuieli privind comisioanele și onorariile”) a unor sume cu S lei mai mari decât comisionul de 5% din cifra de afaceri datorat către S.C. X S.R.L., contribuabilul a prezentat două contracte de cesiune, astfel:

- Contractul de cesiune încheiat în data de 27.07.2013, între X din Anglia în calitate de Cedent și S.C. X S.R.L. în calitate de Cesionar și S.C. X S.R.L. în calitate de Debitor, în care se menționează că Cedentul cedează în favoarea S.C. X S.R.L., C.U.I. X suma de S GBP, datorată de S.C. X S.R.L. reprezentând contravaloare facturi nr. CX, nr.CXdin 31.12.2007 și CX din 31.12.2008.

- Contractul de cesiune încheiat în data de 27.07.2013 între X din Germania în calitate de Cedent, S.C. X S.R.L. în calitate de Cesionar și S.C. X în calitate de Debitor, în care se menționează că Cedentul cedează în favoarea S.C. X S.R.L., CUI X , suma de S euro, datorată de S.C. X S.R.L. reprezentând contravaloare comision vânzări conform Contractului de agenție din data de 01.04.2008, aferent perioadei 2010 -2011.

Urmare aspectelor prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit în sumă de **S lei** aferent neacceptării la deducere a cheltuielilor în sumă de **Slei**.

Cu privire la TVA.

Urmare verificării efectuate, pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2016 organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru TVA în sumă de **S lei**, care se compune din:

- S lei TVA dedusă în luna iunie 2013, de pe factura nr. X/30.06.2013, reprezentând comision vânzare conform Contract din 01.08.2012, emisă de S.C. X S.R.L;
- S lei, TVA dedusă, în luna august 2031, de pe factura nr. X/30.08.2013, reprezentând comision vânzare conform Contract din 01.08.2012, emisă de S.C. X S.R.L.;
- S lei dedusă în luna octombrie 2013 de pe factura nr.X/30.10.2013, reprezentând comision vânzare conform Contract din 01.08.2012, emisă de S.C. X S.R.L;

- S lei, dedusă în luna decembrie 2013, de pe factura nr.X/15.12.2013, reprezentând comision vânzare conform Contract din 01.08.2012, emisă de S.C. X S.R.L;
- S lei, dedusă în luna octombrie 2014, de pe factura nr. X/31.10.2014, reprezentând comision vânzare conform Contract din 01.08.2012, emisă de S.C. X S.R.L;
- S lei, dedusă în luna noiembrie 2014 de pe factura nr. X/24.11.2014, reprezentând comision vânzare conform Contract din 01.08.2012, emisă de S.C. X S.R.L;
- S lei, TVA dedusă în luna februarie 2015 de pe factura nr.X/09.02.2015, reprezentând comision vânzare conform Contract din 01.08.2012, emisă de S.C. X S.R.L;
- S lei TVA dedusă în luna septembrie 2015 de pe factura nr. X/30.09.2015, reprezentând comision vânzare conform Contract din 01.08.2012, emisă de S.C. X S.R.L;
- S lei TVA parțial dedusă în luna septembrie 2015 de pe factura nr. X/30.12.2015, reprezentând comision vânzare conform Contract din 01.08.2012, emisă de S.C. X S.R.L;
- S lei TVA dedusă în luna februarie 2015 de pe factura nr. X/28.02.2015, înregistrată eronat în contul 612.02 – cheltuieli cu chiriile, reprezentând comision vânzări aferent contractului încheiat la data de 01.08.2012 emisă de S.C. X S.R.L.

În speță, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru comisionul aferent livrărilor efectuate către S.C. X S.R.L., C.U.I. X, facturate de S.C. X S.R.L., C.U.I. X și a considerat tranzacțiile fără scop economic, în conformitate cu prevederile art.11, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece:

- S.C. X S.R.L. efectuează livrări către S.C. X S.R.L. din semestrul II.2009, acestea crescând an de an (2009 = S lei, 2010 = S lei, 2011 = S lei, 01.01.2012 - 31.07.2012 = S lei), până la un nivel comparabil, chiar mai mare decât livrările din perioada contractuală cu S.C. X S.R.L., respectiv 01.08.2012 - 31.12.2016 (01.08.2012 - 31.12.2012 = S lei, total an 2012 = S lei, 2013 = S lei, 2014 = S lei, 2015 = S lei. 2016 = S lei);
- S.C. X S.R.L., este înființată la data de 16.07.2012 și are ca asociat unic și administrator pe dl. X; de la înființare și până la data 31.12.2016 societatea nu are nici un angajat, conform situațiilor financiare depuse la organul fiscal;

Contractul de vânzări al agenției FN/01.08.2012 încheiat cu S.C. X S.R.L, este semnat atât pentru S.C. X S.R.L. cât și pentru S.C. X S.R.L. de către aceeași persoană, respectiv dl. X în calitate de administrator la cele două societăți, ori conform prevederilor art.2072, alin.(2) din Legea

nr.287/2009 privind Codul Civil - Capitolul X - Contractul de agenție. „(2) *Agentul este un intermediar independent care acționează cu titlu profesional. El nu poate fi în același timp prepusul comitentului.*” și art.2073, alin.(2), lit. a) „*Domeniul de aplicare. (2) Nu constituie agent, în înțelesul prezentului capitol, persoana care:*

a) are calitatea de organ legal sau statutar al unei persoane juridice, având drept de reprezentare a acesteia”.

La data încheierii Contractului de vânzări FN/01.08.2012 între S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L., pe lângă calitatea de administrator la ambele companii, dl. X este și asociat la cele două societăți cu un aport de 1,92 % la S.C. X S.R.L. și de 100 % la S.C. X S.R.L.

De la data de 01.01.2013. S.C. X S.R.L. aplică sistemul TVA la încasare, astfel încât TVA pentru următoarele facturi nu este exigibilă, fiind înregistrată în contul „4428.26”, astfel:

- S lei, parțial TVA neexigibilă în luna septembrie 2015 de pe factura nr.X/30.12.2015, reprezentând comision vânzări aferent Contractului încheiat la data de 01.08.2012 emisă de S.C. X S.R.L;
- S lei TVA neexigibilă în luna martie 2016 de pe factura nr. X/31.03.2016 reprezentând comision vânzări aferent contractului încheiat la data de 01.08.2012 emisă de S.C. X S.R.L;
- S lei TVA neexigibilă în luna iunie 2016 de pe factura nr. X/30.06.2016, reprezentând comision vânzări aferent contractului încheiat la data de 01.08.2012 emisă de S.C. X S.R.L;
- S lei TVA neexigibilă în luna septembrie 2016 de pe factura nr. X/26.09.2016 reprezentând comision vânzări aferent contractului încheiat la data de 01.08.2012 emisă de S.C. X S.R.L..

B. Organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, pentru neachitarea la scadență a debitelor stabilite prin Decizia de impunere F-IS X a calculat prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X, accesorii în cuantum de S lei.

Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit în sumă de **S lei**, organul fiscal a calculat dobânzi de întârziere în sumă de **S lei**, precum și penalități de întârziere în sumă de **S lei** de la data de 25.03.2013 până la data de 16.11.2017.

Pentru neachitarea la scadență a TVA în sumă de **S lei**, organul fiscal a calculat dobânzi de întârziere în sumă de **S lei**, precum și penalități de întârziere în sumă de **S lei** de la data de 25.03.2013 până la data de 16.11.2017.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organelor fiscale și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C. X S.R.L., are domiciliul fiscal în sat Holboca, str. X nr.X, comuna Holboca județul Iași;

Denumire CAEN: fabricarea altor articole de îmbrăcăminte și accesorii/cod 1419;

Cod de identificare fiscală: RO X;

Perioada supusă verificării: 01.01.2012-31.12.2016 pentru impozitul pe profit;

01.01.2012-31.12.2016 pentru TVA.

1. Referitor la suma de S lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit această sumă, în condițiile în care din argumentele prezentate de contestatoare nu rezultă dacă cheltuielile în sumă de S lei reprezentând contravaloare comision au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

În fapt, la data de 01.08.2012, **S.C. X S.R.L. județul Iași**, în calitate de Mandant, încheie cu S.C. X S.R.L., în calitate de Agent, Contractul de vânzări al agenției (fără număr) pe o perioadă de 10 ani.

Prin respectivul Contract (tradus în limba română) se face precizarea că, Mandantul este producător de „BETELIE ȘI BENZI TEXTILE” și dorește să numească S.C. X S.R.L, ca Agent de vânzări neexclusiv, pentru vânzarea produsului Mandantului, pe următorul teritoriu: Germania, Austria, Spania, România.

Agentul dorește să accepte o astfel de numire și să îndeplinească toate dispozițiile prezentului Contract.

La punctul 5 din Contract, „Comisioane”, se face precizarea că, Agentul, pe durata contractului, va primi un comision din vânzarea produsului Mandantului, vândut pentru utilizare pe teritoriul Agentului, fie că este vândut de către Agent sau de Mandant, sau altele.

Comisionul Agentului privind vânzările efectuate în temeiul contractului sunt de 5% din cifra de afaceri netă.

Se mai precizează faptul că, prezentul contract se aplică la afacerile asigurate /furnizate în momentul încheierii cu clienții a X S.R.L. și tuturor noilor afaceri generate ulterior, cu ajutorul eforturilor Agentului sau altfel, prin achiziționare din parte Agentului.

Aferent acestui contract, **S.C. X S.R.L. județul Iași** a înregistrat în perioada anilor 2012-2016 cheltuieli în sumă de **Slei, reprezentând contravaloare comision vânzare**, înregistrate în evidența contabilă în baza facturilor emise de S.C. X S.R.L..

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru respectivele cheltuieli reprezentând contravaloare comision în procent de 5 % din cifra de afaceri aferent livrărilor efectuate către S.C. X S.R.L., CUI X , facturat de S.C. X S.R.L. și a considerat astfel tranzacțiile fără scop economic, din următoarele considerente:

- S.C. X S.R.L. efectuează livrări către S.C. X S.R.L., din semestrul II 2009, acestea crescând an de an (2009 = S lei, 2010 = S lei, 2011 = S lei, 01.01.2012-31.07.2012 = Slei), până la un nivel comparabil, chiar mai mare decât livrările din perioada contractuală cu S.C. X S.R.L., respectiv 01.08.2012-31.12.2016 (01.08.2012-31.12.2012 = S lei, total an 2012 = S lei, 2013 = S lei, 2014 = S lei, 2015 = S lei, 2016 = S lei);

- S.C. X S.R.L. este înființată la data de 16.07.2012 și are ca asociat unic și administrator pe dl. X;

- de la înființare și până la data de 31.12.2016 societatea nu are nici un angajat, conform situațiilor financiare depuse la organul fiscal;

- Contractul de vânzări al agenției FN/01.08.2012 încheiat cu S.C. X S.R.L., este semnat atât pentru S.C. X S.R.L. cât și pentru S.C. X S.R.L. de către aceeași persoană, respectiv dl. X în calitate de administrator la cele două societăți;

- la data încheierii Contractului de vânzări FN/01.08.2012 între S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L., pe lângă calitatea de administrator la ambele companii, dl. X este și asociat la cele două societăți cu un aport de 1,92 % la S.C. X S.R.L. și de 100 % la S.C. X S.R.L.

Având în vedere cele precizate, precum și faptul că pentru cheltuielile cu comision vânzări în sumă de **Slei, S.C. X S.R.L. județul Iași**, nu justifică în ce a constatat aportul acestora la realizarea veniturilor provenite din livrările efectuate către S.C. X S.R.L., organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere la calculul profitului impozabil, pentru cheltuielile în sumă de **Slei**, stabilind impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că, analizând informațiile financiare indicate chiar în cuprinsul Deciziei de impunere se desprinde ideea că livrările realizate către S.C. X S.R.L. începuseră să scadă, iar intermedierea agentului S.C. X S.R.L. au dus la creșterea volumului de livrări.

Pentru anul 2012 se observă faptul că în intervalul 01.01.2012-31.07.2012 livrările S.C. X S.R.L. către S.C. X S.R.L. au fost în valoare de Slei.

Așadar, pentru primele 7 luni din anul 2012 S.C. X S.R.L. a apelat la serviciile S.C. X S.R.L. însumând doar valoarea de S lei, în condițiile în care în anul 2011 S.C. X S.R.L. a livrat servicii în sumă de S lei, sens în care livrările pentru primele 7 luni din 2012 reprezenta doar 28 % din livrările din anul 2011.

După încheierea contractului de agenție cu S.C. X S.R.L. și după îndeplinirea obligațiilor în sensul intermedierei celor două societăți, livrările către S.C. X S.R.L. au crescut considerabil, respectiv cu suma de S lei în perioada 01.08.2012-31.12.2012.

Așadar, în doar 5 luni din anul 2012, S.C. X S.R.L. a reușit să determine S.C. X S.R.L. să achiziționeze de la S.C. X S.R.L. servicii/bunuri în valoare de S lei, în condițiile în care în primele 7 luni vânzările se ridicaseră doar la valoarea de S lei.

Practic S.C. X S.R.L. a reușit în doar 5 luni să dubleze vânzările către S.C. X S.R.L.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) și art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare și completările ulterioare, unde se precizează:

„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.

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

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

pct.12 și pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevăd următoarele: **„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.**

Exemplarul 1/5

“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.[...]”.**

„ART. 11

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că 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, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Așadar, cheltuielile cu prestările de servicii sunt deductibile numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

De asemenea, la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o

tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Începând cu anul 2016, sunt aplicabile prevederile art. 19 și art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

„ART. 19

Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

Conform textului de lege, rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Din analiza documentele existente la dosarul cauzei reiese faptul că:

- în perioada 16.07.2012-31.12.2016, furnizorul S.C. X S.R.L. nu are nici un angajat, conform informațiilor din vectorul fiscal și a situațiilor financiare anuale depuse la organul fiscal;
- conform Declarației 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2012 înregistrată la organul fiscal sub nr. INTERNT-28845262-2013/25.03.2013, la rândul 1-venituri din exploatare, este trecută suma 0;
- din Referatul nr. AFJI X /04.12.2017 cu propuneri de soluționare a contestației reiese faptul că, Declarația 300-privind taxa pe valoarea adăugată depusă la organul fiscal pentru trimestrul III 2012 înregistrată sub nr. INTERNT-22947525-2012/16.12.2012 și pentru trimestrul IV 2012 sub înregistrată sub nr. INTERNT 25315931-2013/25.01.2013, precum și facturile nr. X și X, emise pentru comisionul aferent anului 2012, care au fost întocmite la data de 30.10.2013 și respectiv la data de 15.12.2013, după facturile X/30.06.2013 și X/30.08.2013 emise pentru comisionul aferent anului 2013 dovedesc faptul că, în anul 2012, S.C. X S.R.L. nu avea în derulare tranzacții cu societatea contestatoare, fapt pentru care, cheltuielile cu comisionul în sumă de Slei, au fost înregistrate în contul 622 „cheltuieli privind comisioanele și onorariile” în corespondență cu contul 408 „furnizori-facturi nesosite” la data de 31.12.2012 de către S.C. X S.R.L. județul Iași, fără nici un document justificativ.

Referitor la susținerea societății contestatoare conform căreia după data de 01.08.2012 comenzile anuale au crescut foarte mult raportat la media anilor anterior, ceea ce nu poate fi decât consecința prestării serviciilor de către Agentul S.C. X S.R.L., facem precizarea că aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât societatea nu argumentează cum, printr-un simplu contract, semnat atât la Mandant cât și la Agent de aceeași persoană, „comenzile au crescut considerabil”.

S.C. X S.R.L de la înființare și până la data de 31.12.2016, nu a avut nici un angajat, reieșind că singura persoană care a asigurat căutarea de clienți pentru societatea contestatoare a fost domnul X, care în același timp asigura și administrarea S.C. X S.R.L. județul Iași.

Din actul de control reiese faptul că, S.C. X S.R.L. județul Iași efectuează livrări către S.C. X SRL din semestrul II 2009, acestea crescând an de an, fapt pentru care, încheierea Contractului de vânzări FN/01.08.2012 nu își demonstrează necesitatea, în condițiile în care existau deja relații comerciale între cele 2 societăți.

Prin Acord privind încetarea contractului de agenție încheiat la data de 15.09.2015 între S.C. X S.R.L. în calitate de Comitent și S.C. X S.R.L. în calitate de Agent, se face precizarea că, la încetarea Contractului de agenție, Agentul are dreptul să primească de la Comitent o îndemnizație reprezentând suma echivalentă cuantumului unei renumerații anuale, calculată pe baza mediei anuale a renumerațiilor încasate de Agent pe parcursul ultimilor 5 ani de contract, specificat într-o anexă la prezentul acord.

Facem precizarea că, acest acord este semnat atât pentru Comitent cât și pentru Agent de domnul X.

Referitor la aceste document, prin Referatul nr. AFJI X/04.12.2017, organele de inspecție fiscală fac precizarea că, în felul acesta domnul X se asigura că la schimbarea din funcție și în contextul diminuării vânzărilor către S.C.X S.R.L. va încasa oricum prin S.C. X SRL suma de S lei, fără ca noul administrator să poată face o analiză a necesității, oportunității și legalității încheierii și derulării contractului de agenție FN din 01.08.2012.

Referitor la susținerea societății conform căreia semnarea contractului de către domnul X atât pentru S.C. X S.R.L. cât și pentru S.C. X S.R.L. nu este un argument pentru a considera nedeductibilă cheltuiala cu comisionul în favoarea Asociatului, deoarece contractul a fost semnat de X într-o calitate oficială, facem precizarea că, organele de inspecție fiscală nu au anulat Contractul de vânzări al Agenției FN/01.08.2012, ci, în temeiul art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citat anterior, nu au luat în considerare tranzacția efectuată pe motiv că aceasta nu a avut un scop economic.

Având în vedere aspectele prezentate, facem precizarea că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond pentru ca informația să prezinte credibilitate privind evenimentele și tranzacțiile pe care își propune să le reprezinte.

Deasemenea, este necesar ca tranzacțiile să fie contabilizate și prezentate în concordanță cu fondul și realitatea lor economică și nu doar cu forma lor juridică, potrivit pct. 46 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia, „**46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.**

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

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

Începând cu data de 01.01.2015 sunt aplicabile prevederile pct. 57 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, conform căruia:

57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza

înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”

Față de aspectele prezentate, facem precizarea că, simplele rețineri ale societății referitoare la forma Contractului FN/01.08.2012 care în opinia sa, respectă prevederile Codului Civil, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât aceasta nu demonstrează necesitatea achiziționării serviciilor și măsura în care acestea au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Din analiza contractului încheiat cu S.C. X S.R.L. precum și din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea a achiziționat servicii care puteau fi realizate de către aceasta cu personalul propriu angajat, având în vedere că între societatea contestatoare și S.C. X S.R.L. existau relații economice încă din anul 2009.

Referitor la afirmațiile contestatarii, cu privire la faptul că Contractul de agenție FN din 01.08.2012, încheiat cu S.C. X S.R.L., este în conformitate cu prevederile legale, iar cheltuielile cu comisionul facturat în perioada 01.01.2013 – 31.12.2016 sunt legale și deductibile, nu pot fi reținute, deoarece nu sunt susținute cu documente care să demonstreze realitatea acestora, iar din documentele existente la dosar există informații care combat susținerile în cauză, și-anume:

- S.C. X S.R.L. are același sediul social/domiciliul fiscal cu al **S.C. X S.R.L. județul Iași**, respectiv, localitatea Holboca, Strada X, nr.X, precum și același administrator în persoana domnului X;
- S.C. X S.R.L. de la înființare și până la 31.12.2016, nu a avut nici un angajat și nici nu a achiziționat servicii de la alți agenți de vânzări, concluzionându-se că singura persoană care a asigurat activitatea de agent pentru **S.C. X S.R.L. județul Iași**, a fost domnul X, care în același timp asigura și administrarea S.C. X S.R.L. județul Iași, pentru care, conform argumentelor din contestație, nu avea obligația de a identifica clienți, dar putea face acest lucru pentru S.C. X S.R.L. a cărei administrator este, fapt interzis în mod expres de prevederile art.2072 alin.(2) și ale art.2073 alin.(2) lit.a) din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, republicată cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art.2072

Noțiune

[...];

(2) Agentul este un intermediar independent care acționează cu titlu profesional. El nu poate fi în același timp prepusul comitentului.

Art.2073

Domeniu de aplicare

[...];

(2) Nu constituie agent, în înțelesul prezentului capitol, persoana care:

a) are calitatea de organ legal sau statutar al unei persoane juridice, având drept de reprezentare a acesteia; [...].”

De asemenea, din analiza profitului/pierderii S.C. X S.R.L. județul Iași, reiese în mod clar faptul că, de la un profit impozabil în sumă de S lei - în anul 2011, după încheierea Contractului FN/01.08.2012 cu S.C. X S.R.L. societatea contestatoare înregistrează constant pierderi, până în anul 2015 (anul 2012 pierdere în sumă de S lei, anul 2013- pierdere în sumă de S lei, anul 2014 - pierdere în sumă de S lei).

Referitor la stornarea efectuată de societatea contestatoare în anul 2013 prin Nota contabilă COM 1220212 din 15.12.2013 a sumei de S lei, prin Referatul nr. AFJI 12989/04.12.2017 cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală precizează faptul că, suma de S lei a fost înregistrată de contribuabil pe cheltuieli în cont 622 „cheltuieli privind comisioanele și onorariile” la data de 31.12.2012.

Anul fiscal în care a fost luată în considerare suma de S lei, atât de către contribuabil cât și de către echipa de inspecție fiscală este anul 2012, fiind considerată nedeductibilă întrucât societatea nu deținea documente justificative.

În anul 2013, la emiterea facturilor de către S.C. X S.R.L. contribuabilul înregistrează cu minus operațiunea efectuată în anul 2012, respectiv 622=408 și înregistrează cu plus facturile primite: 622=401, în contul 622 „cheltuieli privind comisioanele și onorariile” rezultatul fiind zero.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea 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, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile, cheltuielile în sumă de **S lei**, pentru care în mod corect și legal s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei** *motiv pentru care se va respinge ca*

neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. județul Iași pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la suma de S lei reprezentând TVA stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit această sumă, în condițiile în care contestatara nu justifică faptul că serviciile reprezentând contravaloare comision au fost prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile.

În fapt, urmare verificării efectuate, pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2016 organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru TVA în sumă de **S lei**, astfel:

- S lei TVA dedusă în luna iunie 2013 de pe factura nr. X/30.06.2013;
- S lei TVA dedusă în luna august 2031 de pe factura nr. X/30.08.2013;
- S lei TVA dedusă în luna octombrie 2013 de pe factura nr.X/30.10.2013;
- S lei TVA dedusă în luna decembrie 2013 de pe factura nr.X/15.12.2013;
- S lei TVA dedusă în luna octombrie 2014 de pe factura nr. X/31.10.2014;
- S lei TVA dedusă în luna noiembrie 2014 de pe factura nr. X/24.11.2014;
- S lei TVA dedusă în luna februarie 2015 de pe factura nr.X/09.02.2015;
- S lei TVA dedusă în luna septembrie 2015 de pe factura nr. X/30.09.2015;
- S lei TVA parțial dedusă în luna septembrie 2015 de pe factura nr. X/30.12.2015;
- S lei TVA dedusă în luna februarie 2015 de pe factura nr. X/28.02.2015.

După cum s-a prezentat și la punctul Capitolul III. pct. 1 din prezenta decizie de soluționare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru cheltuielile cu comisionul în procent de 5 % din cifra de afaceri aferent livrărilor efectuate către S.C. X S.R.L., CUI X , facturat de S.C. X S.R.L., considerând că tranzacțiile nu au fost efectuate în scop economic.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că, principiul neutralității TVA obligă organul fiscal la recunoașterea dreptului la deducerea TVA (prin compensarea TVA dedus la achiziții cu TVA colectat la livrări), cu excepția cazurilor dovedite de fraudă fiscală, în cazurile în care se dovedește utilizarea frauduloasă a mecanismului TVA pentru dobândirea unui avantaj fiscal.

Petenta susține că punctele de reper care ar fi trebuit să fie constatate de organul fiscal pentru a aplica sancțiuni în materia TVA erau: identificarea fraudei în materia TVA, prin afectarea nejustificată a bugetului de stat, care să fi condus la un avantaj fiscal pentru contribuabil.

Contestatoarea apreciază că TVA achitat în baza facturilor emise de S.C. X S.R.L. este deductibilă, întrucât achiziția (serviciul facturat) a fost destinat utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2) precum și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, care prevede:

„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:

1. 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 ori 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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

pct. 45 din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

„45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor

obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.

Începând cu data de 01.01.2016, sunt aplicabile prevederile art.297 alin.(4) lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 297

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

a) operațiuni taxabile;

(...)”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.299, alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“ART. 299 - 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 ori 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.319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;(...)”

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține, totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.319 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Totodată, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese faptul că:

- în perioada 16.07.2012-31.12.2016, furnizorul S.C. X S.R.L. nu are nici un angajat, conform informațiilor din vectorul fiscal și a situațiilor financiare anuale depuse la organul fiscal;
- conform Declarației 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2012 înregistrată la organul fiscal sub nr. INTERNT-28845262-2013/25.03.2013, la rândul 1-venituri din exploatare, este trecută suma 0;
- din Referatul nr. AFJI 12989/04.12.2017 cu propuneri de soluționare a contestației reiese faptul că, Declarația 300-privind taxa pe valoarea adăugată depusă la organul fiscal pentru trimestrul III 2012 înregistrată sub nr. INTERNT-22947525-2012/16.12.2012 și pentru trimestrul IV 2012 sub înregistrată sub nr. INTERNT 25315931-2013/25.01.2013, precum și facturile nr. X și X, emise pentru comisionul aferent anului 2012, care au fost întocmite la data de 30.10.2013 și respectiv la data de 15.12.2013, după facturile X/30.06.2013 și X/30.08.2013 emise pentru comisionul aferent anului 2013 dovedesc faptul că, în anul 2012, S.C. X S.R.L. nu avea în derulare tranzacții cu societatea contestatoare.

Referitor la susținerea societății contestatoare conform căreia după data de 01.08.2012 comenzile anuale au crescut foarte mult raportat la media anilor anterior, ceea ce nu poate fi decât consecința prestării

serviciilor de către Agentul S.C. X S.R.L. facem precizarea că aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât S.C. X S.R.L. de la înființare și până la data de 31.12.2016, nu a avut nici un angajat, reieșind că singura persoană care a asigurat căutarea de clienți pentru societatea contestatoare a fost domnul X, care în același timp asigura și administrarea S.C. X S.R.L. județul Iași.

Existența unui contract încheiat între părți și deținerea unor facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, contribuabilul trebuie să justifice, necesitatea achiziționării serviciilor și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Jurisprudenta Curtii Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful nr.23 din Cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful nr.24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei să demonstreze că sunt îndeplinite condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Totodată, la paragraful 23 din Cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Mai mult, prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit căroră: *„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (...)”*.

Se reține că și în cazul exercitării dreptului de deducere a TVA la momentul operațiunii economice legea impune respectarea, cumulativă, atât a condițiilor de fond cât și a condițiile de formă, iar nerespectarea uneia dintre aceste conduce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, faptul că documentele și argumentele societății nu sunt de natură să combată

constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, respectiv că societatea nu justifică utilizarea achizițiilor efectuate în folosul operațiunilor taxabile, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina **S.C. X S.R.L. județul Iași** obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care, *se va respinge contestația formulată pentru suma de S lei ca neîntemeiată.*

3. Referitor la TVA contestată în sumă de S lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care această sumă nu a fost stabilită în sarcina S.C. X S.R.L. județul Iași, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X organele de inspecție fiscală fac precizarea că, de la data de 01.01.2013 S.C. X S.R.L. aplică sistemul TVA la încasare, astfel încât TVA pentru următoarele facturi nu este exigibilă, fiind înregistrată în contul 4428.26 :

- S lei, parțial TVA neexigibilă în luna septembrie 2015 de pe factura nr.X/30.12.2015.

- S lei TVA neexigibilă în luna martie 2016 de pe factura nr. X/31.03.2016;

- S lei TVA neexigibilă în luna iunie 2016 de pe factura nr. X/30.06.2016;

- S lei TVA neexigibilă în luna septembrie 2016 de pe factura nr. X26.09.2016.

Deși petenta contestă TVA neexigibilă în sumă de S lei această sumă nu a fost stabilită suplimentar în sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

Art. 1, art. 268 alin. (1) și alin. (2) și art. **269** alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

„ART. 1

Definiții

În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

37. titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;”.

ART. 268

„Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal”.

ART. 269

“Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

b) obiectul contestației;

[...]

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

[...]”.

Conform acestor prevederi legale, este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

De asemenea, obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

Din documentele existente la dosar se reține că prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de S lei aferentă tranzacțiilor derulate cu S.C. X S.R.L. Iași.

Societatea formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, cu privire la TVA în sumă de S lei, neexigibil, aferentă tranzacțiilor derulate cu S.C. X S.R.L. în perioada 2015-2016 însă această sumă nu a fost stabilită suplimentar în sarcina sa prin decizia de impunere atacată.

Având în vedere faptul că **TVA în sumă de S lei** nu a fost stabilită în sarcina societății prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul

inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, *urmează a se respinge contestația formulată pentru această sumă, ca fiind fără obiect.*

4. Referitor la suma de S lei din care S lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit, S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, S lei dobânzi de întârziere aferente TVA și S lei penalități de întârziere aferente TVA stabilite suplimentar prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care debitul pentru care s-au calculat este datorat și nu a fost achitat la scadență.

În fapt, pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit în sumă de **S lei**, stabilit prin Decizia de impunere nr. F-IS X, s-au calculat pentru perioada 25.03.2013-16.11.2017 dobânzi de întârziere în sumă de **S lei** și penalități în sumă de **S lei**.

Pentru neachitarea la scadență a TVA în sumă de **S lei**, stabilit prin Decizia de impunere nr. F-IS X, s-au calculat pentru perioada 25.03.2013-16.11.2017 dobânzi de întârziere în sumă de **S lei** și penalități în sumă de **S lei**.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că se îndreaptă și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X prin care s-au calculat obligații accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere pentru taxele și impozitele stabilite suplimentar la valorile indicate în contestație.

Facem precizarea că, din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate defalca cuantumul accesoriilor aferente creanțelor fiscale principale contestate, respectiv impozit pe profit în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, fapt pentru care, ne vom pronunța asupra accesoriilor aferente atât debitelor contestate în sumă de **S lei**, pentru care prin prezenta decizie, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, cât și asupra diferențelor de debite necontestate în sumă de **S lei** (S lei – impozit pe profit și S – TVA).

În drept, sunt aplicabile prevederile:

art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și alin. (7) și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă de la data de 20.12.2012, unde se precizează:

„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 se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(...)

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

ART. 120¹*

„Penalități de întârziere

(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”.

Începând cu 1 iulie 2013, Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 50 din 29 mai 2013 privind reglementarea unor măsuri fiscale, modifică prevederile art. 120 și art. 120¹, astfel:

„ART. I

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

1. La articolul 120, alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:

(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."

2. Articolul 120¹ se modifică și va avea următorul cuprins:

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.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

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

Începând cu 1 martie 2014 prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 8 din 26 februarie 2014 pentru modificarea și completarea unor acte normative și alte măsuri fiscal-bugetare, modifică prevederile art. 120, astfel:

ART. III

„Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

[...]

14. La articolul 120, alineatul (7) se modifică și va avea următorul cuprins:

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.".

• Începând de la 01 ianuarie 2016, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde la **art. 173, art. 174, art. 176** se stipulează:

„CAPITOLUL III

Dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare

ART. 173

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

ART. 174

Dobânzi

(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.

[...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere”.

ART. 176

„Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere 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. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere”.

Din aceste prevederi legale se reține că, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Conform textelor de lege, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Nivelul dobânzii este, după caz, în quantum de 0,2%, 0,4% respectiv 0,03% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează și cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

Având în vedere că pentru debitul contestat în sumă de **S lei**, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, iar diferența în sumă de **S lei** nu a fost contestată, precum și faptul că din totalul accesoriilor stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X /16.11.2017 nu se poate determina quantumul accesoriilor aferente debitelor contestate, conform principiului de drept **"accessorium sequitur principale"** (accesoriul urmează principalul) se va respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de **S lei** din care **S lei** dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit, **S lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, **S lei** dobânzi de întârziere aferente TVA, **S lei** penalități de întârziere aferente TVA, ca neîntemeiată.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art. 1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L., județul Iași împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-ISX cu privire la suma de **S lei** reprezentând:

S lei – impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X;

S lei – TVA stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X;

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând:

S lei – dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;

S lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

S lei – dobânzi de întârziere aferente TVA;

S lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Art. 2. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de S.C. X S.R.L., județul Iași împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-ISX cu privire la suma de **S lei reprezentând TVA.**

Art. 3. Serviciul Soluționare Contestații 1 va comunica prezenta decizie contestatoarei, Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași –

Inspecție Fiscală precum și Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași – Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației, este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

DIRECTOR GENERAL