

DECIZIA nr. xxx din xxx
privind soluționarea contestației formulate de
SC xxx SRL din xxx

Cu adresa nr. xxx din xxx, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xxx** sub nr. xxx din xxx, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice xxx – Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii** a înaintat dosarul contestației formulate de **SC xxx SRL** din xxx, prin xxx din cadrul xxx în baza împuternicirii avocațiale aflată în original la dosarul contestației, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx* emisă de A.J.F.P. xxx în baza constatărilor stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxx din xxx.

SC xxx SRL are sediul în xxx și deține codul de înregistrare fiscală xxx.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de xxx lei, reprezentând:

- xxx lei - impozit pe profit;
- xxx lei - taxă pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală - Titlul VIII "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", cu modificările și completările ulterioare, respectiv actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat în data de xxx, iar contestația a fost transmisă prin curier în data de xxx și înregistrată la A.J.F.P. xxx sub nr. xxx din xxx.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

"[...] În concret, subscrisa consideră netemeinică și nelegală baza de impozitare stabilită suplimentar care stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de XXX lei și taxa pe valoare adăugată în cuantum de XXX lei, pentru perioada 2014-2016, aferente cheltuielilor efectuate cu marketingul și distribuția produselor subscrisei în desfășurarea contractului cu XXX S.R.L. Menționez că față de celelalte sume cuprinse în decizia de impunere și anume impozit pe profit xxx lei și TVA xxx lei nu le contestăm, acestea fiind în opinia noastră stabilite în mod temeinic și legal.

1. Situația de fapt.

MOTIVELE pentru care înțelegem să contestăm impozitele și taxele stabilite suplimentar, pentru perioada XXX sunt următoarele țin de relația comercială complexă dezvoltată cu S.C. XXX S.R.L., companie cu care subscrisa are încheiate două contracte comerciale.

Primul contract este cel de vânzare a mărfii produse de către subscrisa (brânzeturi), fiind încheiat în acest sens contractul din XXX, având ca obiect livrarea de produse lactate, în baza căruia aceste produse ale noastre sunt achiziționate de către XXX (marca XXX) produse care sunt vândute către public, consumatorul final, în rețeaua de retail (XXX etc.).

În paralel cu acest contract s-a încheiat Contractul de prestări servicii din XXX având drept obiect prestarea de către XXX a mai multor servicii de marketing de tip inserturi în publicații, programe de loialitate, acțiuni de promovare a mărcii XXX, branduire, camioane și alte servicii de publicitate.

Operațiunile menționate în anexele centralizatoare, anexate la facturile de servicii de marketing emise în perioada XXX, de către furnizorul SC XXX SRL au fost de mai multe feluri:

- *XXX = XXX, de obicei înseamnă o rețea de magazine sub același nume, de exemplu rețeaua de magazine XXX etc*

- *promo XXX - reprezintă o acțiune de marketing prin care operatorul comercial internațional anunță consumatorilor la raft (prin etichetă sau alt însemn) o promoție de preț a furnizorului/ produs, pe o anumită perioadă de timp*

- *XXX / XXX - reprezintă o acțiune de marketing în care operatorul comercial internațional publică/inserează în revistele/catalogele proprii promoțiile furnizorului, însoțite de poza produsului sau altă imagine a brandului, discountul acordat și perioada promoțională, o taxă diferențiată în funcție de magazin, în funcție de valoarea mărfii*

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

achiziționate și aport deschidere magazin;

• plasare secundară XXX - reprezintă o acțiune de marketing prin care operatorul comercial internațional acordă furnizorului/ produsului/ brandului un spațiu suplimentar față de spațiul regulat alocat (capăt de raft, gondolă, frigider, un spațiu mai extins la raft) pentru a impulsiona vânzările

Acestea sunt servicii de natura taxelor de marketing, pentru dezvoltarea activității operaționale a firmei, doar diferă modul de promovare a produselor. " XXX " reprezintă o acțiune de marketing prin care operatorul comercial internațional anunță consumatorii la raft, (prin etichetă sau alt însemn) o promoție de preț a furnizorului/produs, pe o anumită perioadă de timp, iar " XXX " reprezintă o acțiune de marketing în care operatorul comercial internațional publică/inserează în revistele/catalogele proprii promoțiile produsului, însoțite de poza acestuia sau altă imagine a brandului, discountul acordat și perioada promoțională, o taxă diferențiată în funcție de magazin, în funcție de valoarea mărfii achiziționate și aport deschidere magazin;

Tarifele facturate către societatea noastră cu mențiunea " XXX " sunt: - XXX - XXX - +- XXX [...]

Tarifele [...] sunt diferite doar în lunile:

- XXX, când s-a primit o ofertă specială de la următorii retaileri XXX, XXX și XXX, o reducere de 50% față de tariful practicat de obicei (XXX Euro, XXX Euro și respectiv XXX Euro)

- XXX și XXX, o reducere de 50% de la retailerul XXX (tarif: XXX Euro)

XXX are încheiat acest contract de prestări servicii cu SC XXX SRL din data de XXX, obiectul contractului constă în următoarele activități de marketing și publicitate: Inserții în publicații; Programe de loialitate; Diverse acțiuni de promovare a mărcii; Branduire camioane, și alte servicii de publicitate.

De asemenea, pentru susținerea acestor activități XXX a primit pentru fiecare factură, documente justificative: fișier excel cu evidența activităților desfășurate la diferiți retaileri, evidență pe tipuri de produse, cantități, discount acordat, perioada promoției, serviciul prestat, capturi pliante promoții produse, capturi de ecran promoții afișate pe site-ul magazinelor, corespondența e-mail cu confirmarea activităților prestate.

Precizăm că XXX nu are angajați care să activeze în domeniul distribuției sau marketingului, întreaga activitate prin care ajungeau produsele lactate în rețelele de retail fiind efectuată de către XXX, atât în ceea ce privește distribuția cât și în ceea ce privește activitatea de marketing și promovare.

2. Cheltuielile de marketing sunt deductibile, conform legilor fiscale în vigoare.

Aceste cheltuieli au rolul de a mări vânzările, întrucât sunt oferite comercianților cu amănuntul în campanii realizate tocmai pentru promovarea produselor subscrisei.

Conform art. 21, alin 2 Cod Fiscal, acestea sunt considerate cheltuieli deductibile. Societatea a primit facturi detaliate, însoțite de dovezi ale prestării serviciilor potrivit textului de lege susmenționat.

Deciziile CJUE așa cum au fost menționate în dosar. Concluzia acestor hotărâri a fost în sensul că TVA plătit pentru acțiuni premergătoare unei activități economice, poate fi dedusă de către persoana impozabilă, chiar și în cazul în care nu s-au obținut venituri.

Inspectorii fiscali au apreciat eronat, folosindu-se de articolul 11 alin. 1 din Codul Fiscal, prin reîncadrarea operațiunii, fără a oferi explicații sau prevederi legislative, astfel încât s-a creat o situație mai grea din punct de vedere financiar pentru contribuabil deși Societatea a respectat întocmai legislația fiscală aplicabilă atât din punct de vedere al Codului Fiscal cât și al posibilității achiziției unor astfel de servicii de promovare și marketing.

Societatea este în măsură să își deducă TVA-ul aferent achiziției de servicii chiar și fără a obține venituri imediate, aceste cheltuieli fiind acțiuni premergătoare obținerii de venituri. Există numeroase cauze judecate în acest sens de Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) care a dat dreptate contribuabilului în spețe asemănătoare, în cazuri precum: C-37/95 Belgische Staat v. Gent Coal Terminal NV; C-110/94 Intercommunale voor zeewaterrontziling (INZO) v. Belgian State; C-268/83 Rompelman v Minister van Financien ECR 655; C-50/87 Commission v France ECR 4797;

Concluzia acestor hotărâri a fost în sensul că TVA plătit pentru acțiuni premergătoare unei activități economice, poate fi dedusă de către persoana impozabilă, chiar și în cazul în care nu s-au obținut venituri.

Deciziile CJUE în aceste cazuri au fost că "TVA plătită pentru acțiuni premergătoare unei activități economice, poate fi dedusă de către persoana impozabilă, chiar și în cazul în care nu s-au obținut venituri. De altfel activitățile de promovare și marketing ajută la popularizarea produselor și a calităților acestora, urmând ca veniturile să vină indirect, prin creșterea vânzărilor. Neavând la dispoziție angajați proprii pentru efectuarea activității de promovare și marketing (și nici pentru cea de distribuție în rețelele de retail), XXX s-a văzut nevoită să apeleze la un intermediar.

Prin urmare cheltuielile sunt integral deductibile dacă TVA-ul aferent, atât după normele interne cât și cele europene este deductibil. Chiar dacă s-ar putea afirma că aceste decizii privesc doar TVA-ul, în fapt TVA-ul care este deductibil duce la considerarea bazei acestuia deductibilă. Nu putem considera baza aferentă TVA-ului ca nedeductibilă și TVA-ul deductibil în situația în care se va da eficiență deciziilor susmenționate, urmând ca și impozitul să fie considerat ca fiind deductibil.

3. Legea în vigoare în XXX permitea acest tip de tranzacții comerciale.

Potrivit art. 2 pct. 11 din Legea nr. 321/2010 privind comercializarea produselor alimentare, costul de

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

achiziție preț unitar net care apare în factura de achiziție, obținut prin scăderea discountului oferit de furnizor, la care se adaugă cheltuielile directe specifice revânzării costurile serviciilor prestate de comerciant furnizorului. [...]

Prin urmare, legislația în vigoare la acea dată cheltuieli directe specifice revânzării către consumatorul local și costurile și serviciile prestate furnizorului produsului, în speță XXX.

Facturile emise de către XXX au fost însoțite de documente justificative ale prestațiilor efectuate pentru promovarea produselor XXX și nu se poate susține că acestea nu au fost efectuate.

De asemenea nu se poate avea în vedere motivarea inspecției fiscale, în sensul că această cheltuială nu este efectuată în scopul obținerii de profit întrucât nu este adus nici un argument obiectiv în motivarea acestei afirmații iar pe de altă parte legea în vigoare în perioada respectivă permite existența unui lanț de distribuție până la consumatorul final iar subscrișa nu are angajați care să poată efectua activitățile de distribuție, promovare și marketing, livrările de produse lactate fiind limitate la poarta fabricii.

4. Contractele au fost interpretate în mod eronat de către Inspekția fiscală:

Sintetic, inspekția fiscală a concluzionat faptul că sumele plătite în baza contractului de prestări servicii, XXX din XXX pentru servicii de marketing nu sunt servicii prestate de SC XXX S.R.L. în beneficiul subscrisei, întrucât intervin pe lanțul de comercializare dintre XXX, în calitate de proprietar și furnizor al produselor lactate și operatorii comerciali de retail (XXX, XXX, XXX, XXX, XXX etc.), cheltuieli ce ar privi, potrivit opiniei inspecției fiscale, activitatea de comercializare a XXX, în cadrul realizării obiectului său de activitate. De asemenea se precizează că subscrișa nu are contracte directe cu operatorii comerciali de retail.

În opinia noastră, interpretarea celor două contracte, de vânzare și de prestări servicii este eronată, întrucât este o relație comercială complexă, prin care XXX își asigură accesul la piața și la clientul final, consumatorul, în baza unui contract cadru, care nu precizează cantitățile de produse ci doar cadrul general de livrare. De asemenea, în cuprinsul acestui contract (pct. 5), XXX este denumită și distribuitor, această activitate făcând parte din obiectul de activitate al companiei.

Acest contract prevede strict livrarea de produse ale XXX, XXX (XXX), fiind condiția de livrare cea mai comodă pentru vânzător care trebuie să pună marfa ambalată la dispoziția cumpărătorului, care este obligat să o încarce pe cheltuiala și riscul său. Produsul și riscurile se transferă cumpărătorului, inclusiv plata transportului și costul asigurării de la poarta fabricii vânzătorului. Prin urmare, prin acest tip de livrare, subscrișa evită costurile cu asigurarea produselor care sunt transportate către magazinele de retail.

Cel de-al doilea contract, XXX din XXX de prestări servicii stabilește o altă categorie de servicii, necesare creșterii vânzărilor, în speță de distribuție și marketing, întrucât XXX nu are angajați care să poată desfășura astfel de activități (distribuție, marketing, publicitate), toți cei XXX de angajați ai companiei având alte atribuții.

Potrivit acestui contract, serviciile efectuate sunt cele de marketing și distribuție (inserturi în publicații, programe de loialitate, diverse acțiuni de promovare a mărcii, branduire camioane și alte servicii de publicitate).

Acestea au menirea de a promova brânzeturile produse de către XXX pentru consumatorul final, care le achiziționează din magazinele de retail, unde sunt livrate prin diligențele XXX întrucât, după cum am precizat mai sus, subscrișa nu dispune de angajați care să poată desfășura activitatea de marketing/publicitate/promovare brand și distribuție, neputând astfel să își crească vânzările cu mijloace proprii, fiind nevoită să apeleze la o companie care poate livra și promova aceste produse către consumatorul final.

Plecând de la această situație de fapt, cele două contracte ar fi trebuit interpretate potrivit principiului de interpretare care consacră prioritatea voinței reale a părților: „Contractele se interpretează după voința concordantă a părților, iar nu după sensul literal al termenilor”

În acest sens, este evident din lectura celor două contracte faptul că intenția celor două părți este de a prelua marfa de la poarta fabricii și de a o distribui către lanțurile de retail, efectuându-se totodată și activități de marketing și promovare. De altfel chiar inspectorii fiscali au examinat cele două contracte împreună, acestea fiind complementare și nu sunt tratate separat.

Rațiunea preluării mărfii de la poarta fabricii (XXX) este aceea de a evita cheltuieli suplimentare de către vânzător, în situația în care marfa ar fi fost livrată de acesta, adică cheltuieli de transport și asigurare. În acest fel, toate riscurile sunt preluate de către XXX.

În situația în care clauzele din cele două contracte sunt îndoielnice, clauza se interpretează în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar produce niciunul. Regula este o consacrare a principiului tradițional utilizat în materie de validitate a contractului - actus interpretandus est potius ut valeat quam ut pereat. Prezumția de la care pornește această regulă este aceea că, dacă o clauză a fost inserată în contract, este de presupus că părțile au dorit să producă un efect juridic. De aceea, este de preferat interpretarea ei într-un asemenea sens încât să nu ducă la înlăturarea clauzei, ci la valorificarea acesteia;

Or în situația de față, prin interpretarea dată de către inspekția fiscală, se ajunge la concluzia că sunt inutile clauzele care prevăd serviciile de marketing și publicitate precum și diligențele depuse de către XXX, în sensul că fiecare factură privind serviciile prestate are anexe unde s-au stipulat activitățile de promovare

și s-au anexat inclusiv dovezi (fotografiile ale rafturilor) cu privire la modul în care a fost promovată marfa XXX. Este evident din Pct. 6 al Contractului de vânzare faptul că drepturile de proprietate industrială ale XXX vor fi utilizate de către XXX nu doar pentru produsele menționate în contractul de vânzare ci și pentru distribuirea materialelor imprimate, expoziții și reclame cu privire la produsele vândute, prin urmare nu există un dubiu asupra intenției părților. Cu toate acestea, contractul nu prevede limitele acestei activități, aceste chestiuni fiind stabilite prin contractul de prestări servicii. Prin urmare, intenția părților, chiar de la momentul semnării contractului de vânzare a fost aceea de a avea o relație comercială complexă, constând atât în livrarea de marfă cât și în promovarea acesteia. În opinia noastră, aceasta este voința reală a părților iar o interpretare contrară ar încălca nu numai acest principiu ci și acela privind interpretarea clauzelor îndoienice întrucât viziunea inspecției fiscale lipsește de efecte atât clauza de la pct. 6 din contractul de vânzare cât și clauzele privind obiectul contractului de prestări servicii.

Față de cele ce preced, vă solicităm respectuos modificarea Proiectului Raportului de Inspecție Fiscală în sensul celor de mai sus și anume renunțarea la baza de impozitare stabilită suplimentar care stabilit, pe bază de consecință un impozit pe profit suplimentar în cuantum de XXX lei și taxa pe valoare adăugată în cuantum de XXX lei, pentru perioada XXX, aferente cheltuielilor efectuate cu marketingul și distribuția produselor subscrisei în desfășurarea contractului cu XXX S.R.L. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxx din xxx încheiat la SC xxx SRL din xxx, s-au stabilit următoarele:

"[...] Impozitul pe profit [...]

În perioada XXX, în baza facturilor emise de SC xxx SRL CUI xxx, în calitate de furnizor, societatea a înregistrat în evidența contabilă o parte din serviciile facturate în contul 62320 - Alte cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate, cheltuieli în sumă totală de xxx lei, servicii facturate de furnizor, astfel cum sunt definite în facturile emise și în documentele anexă la facturi, cu titlu de servicii din rețeaua de comercializare a operatorilor internaționali (xxx) xxx, xxx, xxx, etc., respectiv servicii definite la modul general ca servicii de marketing, identificate în documentele anexă la facturile prezentate ca fiind servicii de "promo raft", "plasare secundară", "xxx".

În mod similar, în perioada xxx societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli de aceeași natură în baza facturilor emise de SC xxx SRL, în sumă de xxx lei, iar în perioada xxx a înregistrat astfel de cheltuieli în sumă totală de xxx lei. Situația detaliată a acestor operațiuni potrivit facturilor emise este prezentată în anexa nr. 2.

Menționăm că, potrivit documentelor prezentate, în perioada supusă inspecției fiscale, SC xxx SRL a înregistrat operațiuni, în relația cu SC xxx SRL, atât ca și client, cât și ca furnizor. Între SC xxx SRL, în calitate de vânzător și SC xxx SRL, în calitate de cumpărător, este încheiat contractul de vânzare xxx semnat la data de xxx, contract având ca obiect livrarea de produse lactate, în baza căruia SC xxx SRL achiziționează produse lactate (brânzeturi marca xxx) fabricate de SC xxx SRL, produse pe care le vinde ulterior prin rețeaua operatorilor comerciali internaționali (xxx): xxx, xxx, xxx, xxx, etc. Totodată, între cele două părți a fost încheiat și Contractul de prestări de servicii xxx din data de xxx, contract al cărui obiect îl reprezintă prestarea de către SC xxx SRL, în calitate de prestator, în folosul SC xxx SRL, în calitate de beneficiar, a următoarelor servicii: "-inserturi în publicații;-programe de loialitate;-diverse acțiuni de promovare a mărcii;-branduire camioane și alte servicii de publicitate."

Precizăm că astfel de operațiuni în relația cu SC xxx SRL în calitate de furnizor, s-au derulat doar până la data de xxx, după această dată furnizorul nu a mai facturat astfel de servicii către SC xxx SRL, contractul de vânzare derulându-se în continuare. În fapt, beneficiarul direct al acestor servicii este SC xxx SRL, care, în contextul desfășurării activității sale și în calitate de proprietar al produselor lactate (brânzeturi xxx) achiziționate de la producătorul SC xxx SRL, le comercializează prin rețeaua de comercializare a operatorilor internaționali (xxx) xxx, xxx, xxx, xxx, etc., activitate ce intră sub incidența OG 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, republicată și a Legii nr. 321/2009 privind comercializarea produselor alimentare.

În timpul inspecției fiscale, în vederea stabilirii naturii serviciilor înregistrate de la SC xxx SRL în baza facturilor emise de acesta, a fost solicitată reprezentantului legal al SC xxx SRL, Nota explicativă din data de xxx, anexa nr. 3.

În răspunsul formulat la întrebarea nr. 1 din Nota explicativă, referitor la serviciile facturate de SC xxx SRL reprezentantul legal al societății, doamna xxx a în calitate de director economic, face următoarele mențiuni: serviciile "promo raft xxx reprezintă o acțiune de marketing prin care operatorul comercial internațional anunță consumatorilor la raft (prin etichetă sau alt însemn) o promoție de preț a furnizorului/produs, pe o anumită perioadă

de timp"; serviciile "leaflet IK/insert leaflet XXX -reprezintă o acțiune de marketing în care operatorul comercial internațional publică/inserează în reviste/cataloge proprii promoțiile furnizorului, însoțite de poza produsului sau altă imagine a brandului, discountul acordat și perioada promoțională, o taxă diferențiată în funcție de magazin, în funcție de valoarea mărfii achiziționate și aport deschidere magazin"; serviciile de "plasare secundară XXX -reprezintă o acțiune de marketing prin care operatorul comercial internațional acordă furnizorului /produsului/brandului un spațiu suplimentar față de spațiul regulat alocat (capăt de raft, gondolă, frigider, un spațiu mai extins la raft) pentru a impulsiona vânzările."

Așa cum am prezentat anterior și potrivit explicațiilor date de către reprezentantul legal al societății, practic aceste servicii sunt servicii strict din rețeaua de comercializare ce intervin între operatorii comerciali internaționali (XXX,etc.) și furnizorul SC XXX SRL, operațiuni care au loc în legătură directă cu operațiunea de vânzare prin aceste rețele de distribuție, potrivit prevederilor art. 4 din Legea nr. 321/2009 privind comercializarea produselor alimentare.

Prin urmare această parte a serviciilor facturate de SC XXX SRL către SC XXX SRL cu titlu de servicii de marketing - pentru "promo raft", "plasare secundară", "leaflet XXX", așa cum am prezentat anterior nu sunt servicii prestate de SC XXX SRL în beneficiul SC XXX SRL, întrucât intervin pe lanțul de comercializare dintre SC XXX SRL, în calitate de proprietar și furnizor al produselor lactate și operatorii comerciali internaționali (XXX,etc.), cheltuieli ce privesc activitatea de comercializare realizată de SC XXX SRL, în cadrul realizării obiectului său de activitate. Precizăm că, SC XXX SRL nu are contracte încheiate cu acești operatori comerciali internaționali. Potrivit prevederilor art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, [...]

Având în vedere cele prezentate și în contextul prevederilor art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 25, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, rezultă că cheltuielile de această natură, înregistrate în baza facturilor emise de furnizorul SC XXX SRL ca fiind servicii de marketing, astfel cum sunt definite în facturile emise și în documentele anexă la facturi, nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, întrucât nu pot fi considerate ca cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice a SC XXX SRL, beneficiarul direct al acestor operațiuni și servicii din rețeaua de comercializare a operatorilor internaționali XXX etc., fiind, în fapt, SC XXX SRL, așa cum am prezentat anterior.

Rezultă astfel, pentru anul 2014 urmare cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de XXX lei, un impozit pe profit suplimentar în sumă de XXX lei (XXX lei*16%). De asemenea, pentru anul 2015, urmare cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de XXX lei, un impozit pe profit suplimentar în sumă de XXX lei (XXX lei*16%). Pentru anul XXX, perioada XXX, urmare cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de XXX lei, un impozit pe profit suplimentar în sumă de XXX lei (XXX lei*16%). Situația detaliată a recalculării profitului impozabil aferent fiecărui exercițiu financiar 2014, 2015, 2016 și a impozitului pe profit, la fiecare termen scadent, urmare influenței acestor cheltuieli nedeductibile fiscal în baza facturilor lunare, este prezentată în anexa nr.1 . [...]

Taxa pe valoarea adăugată [...]

În perioada ianuarie 2014-iulie 2016, în baza facturilor emise de SC XXX SRL CUI XXX, în calitate de furnizor, societatea a înregistrat în evidența contabilă o parte din serviciile facturate în contul 62320 - Alte cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate, cheltuieli în sumă totală de XXX lei, servicii facturate de furnizor, astfel cum sunt definite în facturile emise și în documentele anexă la facturi, cu titlu de servicii din rețeaua de comercializare a operatorilor internaționali (XXX) XXX etc., respectiv servicii definite la modul general ca servicii de marketing, identificate în documentele anexă la facturile prezentate ca fiind servicii de "promo raft", "plasare secundară", "XXX", pentru care societatea a dedus TVA aferentă în sumă totală de XXX lei. Situația detaliată a acestor operațiuni potrivit facturilor emise este prezentată în anexa nr. 2.

Menționăm că, potrivit documentelor prezentate, în perioada supusă inspecției fiscale, SC XXX SRL a înregistrat operațiuni, în relația cu SC XXX SRL, atât ca și client, cât și ca furnizor. Între SC XXX SRL, în calitate de vânzător și SC XXX SRL, în calitate de cumpărător, este încheiat contractul de vânzare XXX semnat la data de XXX, contract având ca obiect livrarea de produse lactate, în baza căruia SC XXX SRL achiziționează produse lactate (brânzeturi marca XXX) fabricate de SC XXX SRL, produse pe care le vinde ulterior prin rețeaua operatorilor comerciali internaționali (XXX): XXX etc. Totodată, între cele două părți a fost încheiat și Contractul de prestări de servicii XXX din data de XXX, contract al cărui obiect îl reprezintă prestarea de către SC XXX SRL, în calitate de prestator, în folosul SC XXX SRL, în calitate de beneficiar, a următoarelor servicii: "-inserturi în publicații; -programe de loialitate; -diverse acțiuni de promovare a mărcii; -branduire camioane și alte servicii de publicitate." Precizăm că astfel de operațiuni în relația cu SC XXX SRL în calitate de furnizor, s-au derulat doar până la data de XXX, după această dată furnizorul nu a mai facturat astfel de servicii către SC XXX SRL, contractul de vânzare derulându-se în continuare. În fapt, beneficiarul direct al acestor servicii este SC XXX SRL, care, în contextul desfășurării activității sale și în calitate de proprietar al produselor lactate (brânzeturi XXX) achiziționate de la producătorul SC

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

XXX SRL, le comercializează prin rețeaua de comercializare a operatorilor internaționali (XXX) XXX etc., activitate ce intră sub incidența OG 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, republicată și a Legii nr.321/2009 privind comercializarea produselor alimentare.

În timpul inspecției fiscale, în vederea stabilirii naturii serviciilor înregistrate de la SC XXX SRL în baza facturilor emise de acesta, a fost solicitată reprezentantului legal al SC XXX SRL, Nota explicativă din data de XXX, anexa nr. 3. [...]

Așa cum am prezentat anterior și potrivit explicațiilor date de către reprezentantul legal al societății, practic aceste servicii sunt servicii strict din rețeaua de comercializare ce intervin între operatorii comerciali internaționali (XXX etc.) și furnizorul SC XXX SRL, operațiuni care au loc în legătură directă cu operațiunea de vânzare prin aceste rețele de distribuție, potrivit prevederilor art. 4 din Legea nr. 321/2009 privind comercializarea produselor alimentare. Prin urmare această parte a serviciilor facturate de SC XXX SRL către SC XXX SRL cu titlu de servicii de marketing - pentru "promo raft", "plasare secundară", "leaflet XXX", așa cum am prezentat anterior nu sunt servicii prestate de SC XXX SRL în beneficiul SC XXX SRL, întrucât intervin pe lanțul de comercializare dintre SC XXX SRL, în calitate de proprietar și furnizor al produselor lactate și operatorii comerciali internaționali (XXX etc.), cheltuieli ce privesc activitatea de comercializare realizată de SC XXX SRL, în cadrul realizării obiectului său de activitate. Precizăm că, SC XXX SRL nu are contracte încheiate cu acești operatori comerciali internaționali.

Rezultă că cheltuielile de această natură în sumă totală de XXX lei, înregistrate în baza facturilor emise de furnizorul SC XXX SRL ca fiind servicii de marketing, astfel cum sunt definite în facturile emise și în documentele anexă la facturi, nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, întrucât nu pot fi considerate ca cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice a SC XXX SRL, beneficiarul direct al acestor operațiuni și servicii din rețeaua de comercializare a operatorilor internaționali (XXX) XXX, etc., fiind, în fapt, SC XXX SRL, așa cum am prezentat anterior.

Având în vedere cele prezentate anterior și în contextul prevederilor art. 145, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 297, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, SC XXX SRL nu are drept de deducere pentru TVA aferentă acestor operațiuni, TVA în sumă totală de XXX 44 lei. Rezultă astfel o taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de XXX lei. Situația detaliată a acestor facturi de achiziție și TVA aferentă este prezentată detaliat în anexa nr. 2. [...]."

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

Controlul efectuat la SC xxx SRL, concretizat prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxx din xxx ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx, a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor de plată la bugetul general consolidat reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă perioadei xxx și impozit pe profit aferent perioadei xxx.

Urmare verificării efectuate privind **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care pe total perioadă verificată au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă totală de xxx lei, astfel:

- xxx lei (xxx lei/an 2014 + xxx lei/an 2015 + xxx lei/an 2016) reprezintă impozit pe profit aferent unei baze impozabile în sumă de xxx lei (xxx lei/an 2014 + xxx lei/an 2015 + xxx lei/an 2016) privind cheltuieli cu serviciile facturate de SC xxx SRL ce nu sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății, aspect contestat;

- xxx lei (an 2014) reprezintă impozit pe profit aferent unor operațiuni de reinvestire profit calculat și înregistrat eronat de societate cu scutire pentru un echipament tehnologic al cărui an de fabricație înscris în factură este xxx și pentru care nu există alte informații din care să rezulte că echipamentul a fost nou, aspect necontestat.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care pe total perioadă

verificată au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind **taxa pe valoarea adăugată** în sumă totală de xxx lei.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală, în urma verificării au fost stabilite următoarele deficiențe:

- xxx lei (perioada xxx) reprezintă TVA aferentă serviciilor facturate de SC xxx SRL ce nu sunt efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, aspect contestat;
- xxx lei (perioada xxx) reprezintă TVA aferentă operațiunilor înregistrate în relația cu PFA xxx, pentru care societatea a dedus în mod eronat TVA, acesta nefiind plătitor de TVA, aspect necontestat.

Se reține faptul că **societatea contestă parțial** obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite prin *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx*, pentru suma de xxx lei, reprezentând: **impozit pe profit** în sumă de xxx lei și **taxă pe valoarea adăugată** în sumă de xxx lei.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC xxx SRL a înregistrat în evidența contabilă, contul 62320 – *"Alte cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate"*, pentru perioada 2014 – 2016, cheltuieli deductibile cu servicii de marketing facturate de SC xxx SRL în sumă totală de xxx lei (xxx lei/an 2014 + xxx lei/an 2015 + xxx lei/an 2016), pentru care a dedus TVA aferentă în sumă totală de xxx lei.

Serviciile facturate de SC xxx SRL sunt definite în facturile emise și în documentele anexă la facturi, cu titlu de servicii din rețeaua de comercializare a operatorilor internaționali (xxx) xxx etc., respectiv servicii definite la modul general ca servicii de marketing, identificate în documentele anexă la facturile prezentate ca: *"promo raft"*, *"plasare secundară"*, *"leaflet xxx"*.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că serviciile de marketing facturate de SC xxx SRL nu sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice a SC xxx SRL, respectiv în scopul operațiunilor taxabile, drept pentru care nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de xxx lei și nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei, stabilind obligații fiscale suplimentare de plată aferente reprezentând **impozit pe profit** în sumă de xxx lei și **taxă pe valoarea adăugată** în sumă de xxx lei.

Prin contestația formulată, societatea susține următoarele:

-contractul de prestări servicii cu SC xxx SRL are ca obiect activități de marketing și publicitate: inserturi în publicații, programe de loialitate, diverse acțiuni de promovare a mărcii și branduire camioane, și alte servicii de publicitate;

-a primit pentru fiecare factură, documente justificative: fișier excel cu evidența activităților desfășurate la diferiți retaileri, evidență pe tipuri de produse, cantități, discount acordat, perioada promoției, serviciul prestat, capturi pliante promoții produse, capturi de ecran promoții afișate pe site-ul magazinelor, corespondența e-mail cu confirmarea activităților prestate;

-nu are angajați care să activeze în domeniul distribuției sau marketingului, întreaga activitate prin care ajungeau produsele lactate în rețelele de retail fiind efectuată de către xxx, atât în ceea ce privește distribuția cât și în ceea ce privește activitatea de marketing și promovare.

-aceste cheltuieli au rolul de a mări vânzările, întrucât sunt oferite comercianților cu amănuntul în campanii realizate tocmai pentru promovarea produselor societății, conform art. 21, alin. (2) Cod Fiscal acestea sunt considerate cheltuieli deductibile;

-TVA plătită pentru acțiuni premergătoare unei activități economice poate fi dedusă de către persoana impozabilă, chiar și în cazul în care nu s-au obținut venituri și invocă în acest sens decizii ale CJUE

-potrivit art. 2 pct. 11 din Legea nr. 321/2010 privind comercializarea produselor alimentare, costul de achiziție este prețul unitar net care apare în factura de achiziție, obținut prin scăderea discountului oferit de furnizor, la care se adaugă cheltuielile directe specifice revânzării, costurile serviciilor prestate de comerciant furnizorului;

-facturile emise de către xxx au fost însoțite de documente justificative ale prestațiilor efectuate pentru promovarea produselor xxx și nu se poate susține că acestea nu au fost efectuate;

-nu se poate avea în vedere motivarea inspecției fiscale, în sensul că această cheltuială nu este efectuată în scopul obținerii de profit întrucât nu este adus nici un argument obiectiv în motivarea acestei afirmații iar pe de altă parte legea în vigoare în perioada respectivă permitea existența unui lanț de distribuție până la consumatorul final iar societatea nu are angajați care să poată efectua activitățile de distribuție, promovare și marketing, livrările de produse lactate fiind limitate la poarta fabricii;

-contractul privind prestările de servicii stabilește o altă categorie de servicii, necesare creșterii vânzărilor, în speță de distribuție și marketing, întrucât xxx nu are angajați care să poată desfășura astfel de activități (distribuție, marketing, publicitate), toți cei xxx de angajați ai companiei având alte atribuții.

-serviciile efectuate au menirea de a promova brânzeturile produse de către xxx pentru consumatorul final, care le achiziționează din magazinele de retail, unde sunt livrate prin diligențele xxx;

-plecând de la această situație de fapt, cele două contracte ar fi trebuit interpretate potrivit principiului de interpretare care consacră prioritatea voinței reale a părților; astfel, intenția celor două părți este de a prelua marfa de la poarta fabricii și de a o distribui către lanțurile de retail, efectuându-se totodată și activități de marketing și promovare;

-este evident din pct. 6 al contractului de vânzare faptul că drepturile de proprietate industrială ale xxx vor fi utilizate de către xxx nu doar pentru produsele menționate în contractul de vânzare ci și pentru distribuirea materialelor imprimate, expoziții și reclame cu privire la produsele vândute, prin urmare nu există un dubiu asupra intenției părților;

-intenția părților, chiar de la momentul semnării contractului de vânzare a fost aceea de a avea o relație comercială complexă, constând atât în livrarea de marfă cât și în promovarea acesteia.

Din analiza documentelor anexate dosarului contestației rezultă următoarele:

În fapt, în perioada xxx, în baza facturilor emise de SC xxx SRL - CUI xxx în calitate de furnizor, societatea a înregistrat în evidența contabilă o parte din serviciile facturate în contul 62320 – *"Alte cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate"*, servicii facturate de furnizor cu titlu de servicii din rețeaua de comercializare a operatorilor internaționali (xxx) xxx etc., respectiv servicii definite la modul general ca servicii de marketing, identificate în documentele anexă la facturi ca fiind servicii de *"promo raft"*, *"plasare secundară"*, "xxx".

În perioada supusă inspecției fiscale, SC xxx SRL a înregistrat operațiuni, în relația cu SC xxx SRL, atât ca și client, cât și ca furnizor.

Între SC xxx SRL, în calitate de vânzător și SC xxx SRL, în calitate de cumpărător, este încheiat contractul de vânzare xxx semnat la data de xxx, contract având ca obiect livrarea de produse lactate, în baza căruia SC xxx SRL achiziționează produse lactate (brânzeturi marca xxx) fabricate de SC xxx SRL, produse pe care le vinde ulterior prin rețeaua operatorilor comerciali internaționali (xxx, etc).

Totodată, între cele două părți a fost încheiat și Contractul de prestări de servicii xxx din data de xxx, contract al cărui obiect îl reprezintă prestarea de către SC xxx SRL, în calitate de prestator, în folosul SC xxx SRL, în calitate de beneficiar, a următoarelor servicii: inserturi în publicații, programe de loialitate, diverse acțiuni de promovare a mărcii, branduire camioane și alte servicii de publicitate. Aceste operațiuni în relația cu SC xxx SRL în calitate de furnizor, s-

au derulat doar până la data de xxx, după această dată furnizorul nu a mai facturat astfel de servicii către SC xxx SRL, contractul de vânzare derulându-se în continuare.

Beneficiarul direct al acestor servicii este SC xxx SRL care, în contextul desfășurării activității sale și în calitate de proprietar al produselor lactate (brânzeturi xxx) achiziționate de la producătorul SC xxx SRL, le comercializează prin rețeaua de comercializare a operatorilor internaționali (xxx) xxx etc., activitate ce intră sub incidența O.G. nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, republicată și a Legii nr. 321/2009 privind comercializarea produselor alimentare.

În răspunsul formulat la întrebarea nr. 1 din Nota explicativă din data de xxx, solicitată reprezentantului legal al SC xxx SRL de către organele de inspecție fiscală în vederea stabilirii naturii serviciilor înregistrate de la SC xxx SRL, doamna xxx în calitate de director economic, face următoarele mențiuni referitor la aceste servicii: "*serviciile "promo raft XXX - reprezintă o acțiune de marketing prin care operatorul comercial internațional anunță consumatorilor la raft (prin etichetă sau alt însemn) o promoție de preț a furnizorului/produs, pe o anumită perioadă de timp", serviciile "XXX - reprezintă o acțiune de marketing în care operatorul comercial internațional publică/inserează în reviste/catalogoagele proprii promoțiile furnizorului, însoțite de poza produsului sau altă imagine a brandului, discountul acordat și perioada promoțională, o taxă diferențiată în funcție de magazin, în funcție de valoarea mărfii achiziționate și aport deschidere magazin"; serviciile de "plasare secundară XXX -reprezintă o acțiune de marketing prin care operatorul comercial internațional acordă furnizorului/produsului/brandului un spațiu suplimentar față de spațiul regulat alocat (capăt de raft, gondolă, frigider, un spațiu mai extins la raft) pentru a impulsiona vânzările."*

Aceste servicii sunt servicii strict din rețeaua de comercializare ce intervin între operatorii comerciali internaționali (xxx etc.) și furnizorul SC xxx SRL, operațiuni care au loc în legătură directă cu operațiunea de vânzare prin aceste rețele de distribuție, potrivit prevederilor art. 4 din Legea nr. 321/2009 privind comercializarea produselor alimentare.

Prin urmare, această parte a serviciilor facturate de SC xxx SRL către SC xxx SRL cu titlu de servicii de marketing - pentru "*promo raft*", "*plasare secundară*", "*xxx*", nu sunt servicii prestate de SC xxx SRL în beneficiul SC xxx SRL, întrucât intervin pe lanțul de comercializare dintre SC xxx SRL în calitate de proprietar și furnizor al produselor lactate și operatorii comerciali internaționali (xxx etc.), cheltuieli ce privesc activitatea de comercializare realizată de SC xxx SRL în cadrul realizării obiectului său de activitate. SC xxx SRL nu are contracte încheiate cu acești operatori comerciali internaționali.

Cheltuielile de această natură nu pot fi considerate ca și cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice a SC xxx SRL, beneficiarul direct al acestor servicii din rețeaua de comercializare a operatorilor internaționali (xxx) xxx etc., fiind, în fapt, SC xxx SRL.

Având în vedere aspectele constatate, organele de inspecție fiscală au concluzionat faptul că serviciile de marketing achiziționate de la SC xxx SRL nu sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice a SC xxx SRL, respectiv în scopul operațiunilor taxabile, stabilind obligații fiscale suplimentare de plată aferente reprezentând **impozit pe profit** în sumă de xxx lei și **taxă pe valoarea adăugată** în sumă de xxx lei.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015:

ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) *La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau 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. [...]*

ART. 19 Reguli generale

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

ART. 21 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. [...]*

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. [...]

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

a) operațiuni taxabile [...]

ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate 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 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.”

- **Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2016:

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. [...]

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. [...]

ART. 25 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale [...]

ART. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. [...]

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

a) operațiuni taxabile; [...]

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”.

Art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Legislația fiscală condiționează deductibilitatea cheltuielilor aferente achizițiilor, precum și deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă, de îndeplinirea cumulativă a condiției de fond esențială, respectiv ca achizițiile să fie destinate realizării de activități economice, respectiv în scopul operațiunilor taxabile, cât și a condiției de formă, respectiv persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege și să confirme realitatea operațiunii.

În speță, societatea a achiziționat servicii de marketing (“*promo raft*”, “*plasare secundară*”, “*xxx*”) în baza unor facturi emise de SC xxx SRL, pentru care organele de

inspecție fiscal au constatat că nu sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice a SC xxx SRL, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia.

În baza Contractului de vânzare xxx semnat la data de xxx, SC xxx SRL achiziționează produse lactate (brânzeturi marca xxx) fabricate de SC xxx SRL, produse pe care le vinde ulterior prin rețeaua operatorilor comerciali internaționali (xxx): xxx etc..

În baza Contractului de prestări de servicii xxx din data de xxx, SC xxx SRL a emis facturi către SC xxx SRL privind următoarele servicii: inserturi în publicații, programe de loialitate, diverse acțiuni de promovare a mărcii, branduire camioane și alte servicii de publicitate. Astfel de operațiuni în relația cu SC xxx SRL în calitate de furnizor, s-au derulat doar până la data de xxx, după această dată xxx SRL nu a mai facturat astfel de servicii către SC xxx SRL, contractul de vânzare de produse lactate derulându-se în continuare.

Așa cum am arătat mai sus, în baza contractului de prestări servicii încheiat cu SC xxx SRL, societatea contestatară a achiziționat servicii de marketing ("*promo raft*", "*plasare secundară*", "*xxx*"), însă aceasta nu aduce în susținerea contestației documente justificative din care să rezulte că aceste prestări de servicii au fost efectiv efectuate de acest furnizor pentru SC xxx SRL și nu aduce în susținerea contestației documente justificative din care să rezulte concret modul în care aceste servicii au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

În susținerea cauzei, societatea a atașat contestației următoarele documente:

- Contractul de vânzare din xxx în limba engleză și tradus în limba română, încheiat între SC xxx SRL în calitate de vânzător și SC xxx SRL în calitate de cupărător și care la pct. 1 – *Obiectul contractului prevede: "CUMPĂRĂTORUL convine să achiziționeze produse lactate de la VÂNZĂTOR în conformitate cu termenii prezentului contract";*

- Contractul de prestări servicii din xxx încheiat între SC xxx SRL în calitate de prestator și SC xxx SRL în calitate de beneficiar și care la pct. II – *Obiectul contractului prevede: "2.1 Obiectul contractului îl reprezintă:*

2.1 Serviciile ce vor fi prestate de către Prestator în folosul Beneficiarului constau în:

- *Inserturi în publicații*
- *Programe de loialitate*
- *Diverse acțiuni de promovare a mărcii*
- *Branduire camioane și alte servicii de publicitate".*

De asemenea, la pct IV - *Prețul contractului este prevăzut faptul că "4.1 Valoarea prestației se va plăti de către Prestator pe baza documentelor justificative și a calculațiilor primite lunar";*

- Situația privind serviciile de promo raft, leaflet xxx, plasare secundară facturate de SC xxx SRL către SC xxx SRL în perioada xxx în care sunt evidențiate facturile, valoare servicii, TVA și cont;

- Copii ale facturilor din perioada xxx și anexele acestora care nu sunt semnate de persoane autorizate din partea prestatorului sau a societății contestatoare, astfel în baza lor nu se pot stabili persoanele care le-au întocmit, avizat și aprobat;

- CD ce conține anexele facturilor care nu sunt semnate de persoane autorizate din partea prestatorului sau a societății contestatoare, astfel în baza lor nu se pot stabili persoanele care le-au întocmit, avizat și aprobat.

Având în vedere cele arătate mai sus, din analiza documentelor atașate contestației nu se poate face o legătură directă cu serviciile invocate a fi prestate societății, și nu se arată cum au fost valorificate aceste servicii în scopul desfășurării activității economice.

Potrivit prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, "*(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*", coroborate cu pct. 48 din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal

"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".

Simpla deținere a unui contract de prestări servicii și existența unei facturi nu sunt suficiente pentru a justifica faptul că serviciile contractate au fost și executate, legiuitorul prevăzând obligația beneficiarului de a deține documente doveditoare pentru prestarea serviciilor, respectiv: situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese-verbale de recepție, etc.

Față de cele arătate mai sus, S.C. xxx S.R.L. nu aduce în susținerea contestației argumente bazate pe documente justificative referitoare la achizițiile de servicii efectuate de la SC xxx SRL din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În acest sens, art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea Contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”
coroborat cu Ordinul nr. 2.634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile - ANEXA NR. 1 privind NORME GENERALE din 5 noiembrie 2015 de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile din care cităm:

“1. Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (denumite în continuare entități), consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate (în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice/adresa persoanei fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare.

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o entitate trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația în domeniu, respectiv forma juridică, codul de identificare fiscală și capitalul social, după caz.

4. Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

5. Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate. [...]

10. Documentele contabile (registre, jurnale, fișe, note etc.) care servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, întocmite manual sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, trebuie să cuprindă elemente cu privire la:

- denumirea entității;
- data întocmirii documentului contabil;
- felul, numărul și data documentului justificativ;
- sumele corespunzătoare operațiunilor efectuate;
- conturile sintetice și analitice debitoare și creditoare;
- semnătura persoanei responsabile cu întocmirea documentelor contabile”.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, iar aceste documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

Situația este contradictorie, atât timp cât, pe de o parte, SC xxx SRL își vinde produsele către SC xxx SRL care, la rândul său, le vinde către consumatorul final, în rețeaua de retail (xxx etc.), așa cum susține chiar societatea prin contestația formulată, cităm *"contractul [...], având ca obiect livrarea de produse lactate, în baza căruia aceste produse ale noastre sunt achiziționate de către xxx (marca xxx) produse care sunt vândute către public, consumatorul final, în rețeaua de retail (xxx etc.)"*.

Pe de altă parte, potrivit contestației *"În paralel cu acest contract s-a încheiat Contractul de prestări servicii [...] având drept obiect prestarea de către xxx a mai multor servicii de marketing de tip inserturi în publicații, programe de loialitate, acțiuni de promovare a mărcii xxx, branduire, camioane și alte servicii de publicitate"*, în condițiile în care, odată cu achiziția produselor de la SC xxx SRL, SC xxx SRL devine proprietarul produselor respective și prin urmare xxx SRL nu putea decât să abordeze o politică de marketing pentru propriile produse.

De asemenea, nu se poate reține nici susținerea din contestație conform căreia *"societatea este în măsură să își deducă TVA-ul aferent achiziției de servicii chiar și fără a obține venituri imediate, aceste cheltuieli fiind acțiuni premergătoare obținerii de venituri"* și invocarea unor cauze judecate în acest sens de Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE), având în vedere că problema analizată de organele de inspecție fiscală este faptul că serviciile de marketing nu au fost prestate pentru SC xxx SRL ci pentru SC xxx SRL, aspect față de care societatea nu aduce argumente concrete, documente justificative din care să rezulte efectiv că SC xxx SRL este furnizorul serviciilor analizate, cel care prestează, iar SC xxx SRL este beneficiarul.

De asemenea, din contestația formulată nu rezultă nici că obiectul celui de-al doilea contract ar face referire la alte produse decât cele vândute în prealabil către SC xxx SRL, și care să fi fost livrate direct de SC xxx SRL prin în rețeaua de retail (xxx etc).

Din analiza dosarului contestației nu rezultă că SC xxx SRL livrează direct produse lactate prin rețeaua de retail (xxx etc), astfel încât să poată fi justificate eventuale servicii de marketing în scopul activității economice.

Chiar din contestația formulată rezultă că din punctul de vedere al societății, SC xxx SRL este cumpărătorul produselor lactate prin prisma contractului de livrare produse lactate, astfel cităm: *"Acest contract prevede strict livrarea de produse ale xxx, xxx (xxx), fiind condiția de livrare cea mai comodă pentru vânzător care trebuie să pună marfa ambalată la dispoziția cumpărătorului, care este obligat să o încarce pe cheltuiala și riscul său"*.

Astfel, afirmația societății că *"aceste cheltuieli au rolul de a mări vânzările, întrucât sunt oferite comercianților cu amănuntul în campanii realizate tocmai pentru promovarea produselor subscrisei"* nu este relevantă, deoarece în mod evident SC xxx SRL comercializează produsele în cauză prin rețeaua de retail și nu SC xxx SRL.

Iar o contradicție: din contestația formulată societatea lasă să se înțeleagă referitor la serviciile de marketing ca fiind *"acțiuni premergătoare unei activități economice"*; ori, din dosarul contestației rezultă că livrarea de produse lactate către xxx SRL se face în baza unui contract încheiat încă din anul xxx, iar prestarea serviciilor de marketing se face în baza unui contract încheiat în anul xxx. Astfel, cronologic vorbind, nu poate fi vorba de servicii de marketing premergătoare livrărilor de produse lactate.

Referitor la pct. 6 – Dreptul proprietății industriale din Contractul de vânzare încheiat în data de xxx, precizăm că acesta face referire la acordarea licenței pentru folosirea mărcii comerciale pe teritoriul României pentru produsele vândute către SC xxx SRL, marcă comercială ce va rămâne proprietatea exclusivă a SC xxx SRL, astfel că SC xxx SRL "va utiliza respectivele mărci comerciale pentru Produsele menționate în prezentul Contract și doar pentru distribuirea materialelor imprimate, expoziți și reclame cu privire la aceste Produse".

De asemenea, precizăm că pct. 1 – Obiectul contractului din Contractul de vânzare

încheiat în data de xxx prevede: "CUMPĂRĂTORUL convine să achiziționeze produse lactate de la VÂNZĂTOR în conformitate cu termenii prezentului contract".

Potrivit art. 1166 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare: "Contractul este acordul de voințe dintre două sau mai multe persoane cu intenția de a constitui, modifica sau stinge un raport juridic." și, în principiu, încheierea oricărui contract este liberă, potrivit principiului libertății de voință în materia contractelor.

Totodată, având în vedere art. 1270 alin. (1) din Codul Civil: "Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.", coroborat cu art. 1272 din același act normativ: "Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care legea, obiceiul sau echitatea le dă obligației, după natura sa.", reiese caracterul obligatoriu al contractului legal încheiat.

În speță, se reține și principiul de drept "pacta sunt servanda" care constituie principiul obligativității contractului între părți, principiu ce consfințește respectarea contractelor și executarea exactă a obligațiilor asumate prin acestea. Astfel, se reține că îndeplinirea exactă a obligațiilor asumate prin contract se impune părților întocmai ca legea, respectivele obligații fiind imperative și nu facultative.

Pe de altă parte, potrivit prevederilor art. 1170 din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil: "Părțile trebuie să acționeze cu bună-credință atât la negocierea și încheierea contractului, cât și pe tot timpul executării sale. Ele nu pot înlătura sau limita această obligație." coroborat cu art. 1272 din același act normativ (mai sus citat), consacră expres și ridică la rang de principiu regula că dreptul fiecăruia trebuie „conciliat” cu drepturile celorlalți. Contrapartida unei decizii de gestiune este analizată în funcție de interesul propriu al societății care o emite.

Astfel, societatea nu prezintă dovezi din care să rezulte că încheierea contractului privind prestarea de servicii de marketing cu SC xxx SRL era în beneficiul său.

În aceste condiții, voința părților trebuie să fie în concordanță cu prevederile legale, așa cum stipulează și art. 1169 din Codul civil: "Părțile sunt libere să încheie orice contracte și să determine conținutul acestora, în limitele impuse de lege, de ordinea publică și de bunele moravuri."

Se reține că societatea comercială nu prezintă motive susținute de documente justificative, prin care să combată și să înlătore constatările organelor de inspecție fiscală, așa cum prevăd dispozițiile art. 269 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

ART. 269 Forma și conținutul contestației

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]

Soluționarea contestației se face în limitele sesizării, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

ART. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

În acest sens, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 243 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „[...] cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească [...]”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât SC xxx SRL este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este una naturală și de o implacabilă logică juridică, aceea că sarcina probei revine contestatoarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia, care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, la art. 73 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează: „Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Sustinerile din contestație nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia, întrucât societatea nu a prezentat motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de control.

Simpla înregistrare în contabilitate a serviciilor înscrise în facturile de achiziții nu este suficientă pentru ca societatea comercială contestată să aibă drept de deducere pentru cheltuielile privind servicii de marketing, acestea fiind servicii ce ar trebui detaliate corespunzător în documente semnate de persoane autorizate din partea prestatorului sau a societății contestatoare, astfel în baza lor să se poată stabili persoanele care le-au întocmit, avizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitatea societății contestatoare.

Având în vedere cele arătate mai sus, din analiza dosarului contestației rezultă că nu sunt atașate documente care să aibă o legătură directă cu serviciile invocate a fi prestate societății, și nu se arată cum au fost valorificate aceste servicii în scopul desfășurării activității economice.

Deținerea unui contract de prestări servicii și existența unei facturi nu sunt suficiente pentru a justifica faptul că serviciile contractate au fost și executate, legiuitorul prevăzând obligația beneficiarului de a deține documente doveditoare pentru prestarea serviciilor înregistrate pe cheltuieli, respectiv: situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese-verbale de recepție, etc.

În cazul de față, pentru facturile de achiziție emise de SC xxx SRL înregistrate în evidența contabilă de către societatea comercială contestată, nu au fost prezentate documente relevante ce se pot constitui în documente justificative care să facă dovada că serviciile de marketing au fost efectiv realizate de acest prestator pentru S.C. xxx S.R.L. și nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte concret modul în care aceste servicii au fost utilizate în scopul activității economice a societății contestate.

În ceea ce privește afirmația societății că *”cele două contracte ar fi trebuit interpretate potrivit principiului de interpretare care consacră prioritatea voinței reale a părților”*, precizăm că acordul de voință a părților nu derogă societatea de la obligația de a prezenta documentele justificative pentru serviciile achiziționate, din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează: *”Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii [...]”*.

De asemenea, art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează: *”Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”*

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, stabilite pe baza actelor și documentelor existente în dosarul contestației, precum și pe baza actelor normative aplicabile în speță în perioada supusă inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației constată că în mod corect și legal organele de inspecție au stabilit ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile în

sumă de xxx lei și nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei, drept pentru care **contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru** suma totală de xxx lei, reprezentând: xxx lei - impozit pe profit și xxx lei - taxă pe valoarea adăugată.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de **SC xxx SRL** din xxx, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx* emisă de A.J.F.P. xxx, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

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

- xxx lei - impozit pe profit;
- xxx lei - taxă pe valoarea adăugată.

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