

DECIZIE NR. 1720 /2021

privind soluționarea contestației formulate de XXX S.R.L.,
înregistrată la D.G.R.F.P. XX sub nr. XX XX 2021

Serviciul Soluționare contestații din cadrul D.G.R.F.P. XX a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. XX sub nr. XX, cu privire la contestația formulată de XXX S.R.L., CUI, cu sediul social în mun.XX, nr.5, ap.4, jud. XX.

Contestația formulată de entitate a fost înregistrată la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX sub nr.....

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății, d-nul YY, administrator, în conformitate cu prevederile art. 269 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală de..... lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de lei;
- TVA în sumă de lei.

Petenta **solicită anularea în parte** a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., pentru creanțele fiscale în sumă totală delei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de lei;
- TVA în sumă de lei.

Față de data comunicării (data confirmării de primire prin semnătură) - **25.05.2021** - a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr., acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă și înregistrată la AJFP XX în data de **08.07.2021** sub nr. și la Activitatea de inspecție fiscală sub nr.....

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice XX este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de petenta **XXX S.R.L.**

I. Obiectul contestației

Petenta solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr..... și a Raportului de inspecție fiscală nr., conform anexei atașate, precum și exonerarea petentei de la plata obligațiilor fiscale în cuantum de lei, compusă din:

-00 lei reprezentând impozit pe profit și
-,00 lei reprezentând T.V.A. aferentă.

Cu privire la diferența de impozit pe profit, petenta expune următoarele motive:

În fapt, începând cu data 25.02.2021 până la data 13.05.2021, petenta a făcut obiectul inspecției fiscale desfășurate de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX, Serviciul inspecție Fiscală nr. X.

La finalul efectuării inspecției, s-a notificat înștiințarea privind discuția finală și s-a întocmit proiectul de raport de inspecție fiscală la care acesta a înregistrat punctele de vedere pe care le-a transmis instituției în data 17.05.2021.

Rezultatul inspecției fiscale s-a consemnat în scris în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere contestate.

În ceea ce privește observația că petenta a dedus în mod nejustificat cheltuieli cu serviciile executate de către terți, în speță: YY și ZZ, acesta consideră nefondat acest argument pe considerentul că nu există o normă juridică imperativă și cu forță coercitivă care să instituie o interdicție legală de a deține atât calitatea de titular de PFA, cât și cea de salariat.

Având în vedere prevederile legislației în vigoare, O.U.G. nr. 44/2008 republicată, cu modificările ulterioare:

„Art. 3.(1) În temeiul dreptului la liberă inițiativă, al dreptului la liberă asociere și al dreptului de stabilire, orice persoană fizică, cetățean român sau cetățean al unui alt stat membru al Uniunii Europene ori al Spațiului Economic European, poate desfășura activități economice pe teritoriul României, în condițiile prevăzute de lege.

(2) Activitățile economice pot fi desfășurate în toate domeniile, meseriile, ocupațiile sau profesiile pe care legea nu le interzice în mod expres pentru libera inițiativă”.

Din dispozițiile actului normativ expus rezultă fără echivoc că orice persoană fizică, inclusiv cetățean roman, poate desfășura activități economice pe teritoriul României; sintagma *”orice persoană fizică”* implică faptul că nu are relevanță calitatea de salariat a titularului de PFA .

Activitățile economice pot fi desfășurate în toate domeniile, meseriile, ocupațiile sau profesiile pe care legea nu le interzice în mod expres pentru libera inițiativă.

Prevederile normelor fiscale nu interzic în mod expres activitățile desfășurate conform claselor CAEN declarate de ZZ și YY iar organul de inspecție fiscală nu are prerogativa de a extinde limitele aplicării legislației fiscale.

Mai mult, art. 16 alin. (2) din O.U.G. nr. 44/2008. actualizată, permite terților titulari de PFA să stabilească relații contractuale cu orice persoane fizice ori juridice, fara a condiționa acest aspect de interdicția de a deține și calitatea de salariat al vreunei forme de organizare a persoanei juridice:

„În scopul exercitării activității activităților pentru care a fost autorizată, PFA poate stabili relații contractuale, în condițiile legii, cu orice persoane fizice si

juridice, cu alte PFA, întreprinderi individuale sau întreprinderi familiale, pentru efectuarea unei activități economice, fără ca aceasta să îi schimbe statutul juridic dobândit potrivit prezentei secțiuni."

Totodată art. 17 din O.U.G. nr. 44/2008, republicate, consfințește permisiunea de a cumula dubla calitate de angajat și cea de titular de PFA:

Art. 17 alin.(2): „O persoană titulară PFA poate cumula calitatea de persoană fizică autorizată cu cea de salariat al unei terțe persoane care funcționează atât în același domeniu, cât și într-un alt domeniu de activitate economică decât cel pentru care PFA este autorizată.”

Petenta subliniază că însăși organul de inspecție fiscală recunoaște scriptic în cadrul raportului de inspecție fiscală nr. XX107 din 20.05.2021, pagina nr. 41: "organele de inspecție fiscală nu au obiectat faptul că aceste persoane fizice sau juridice nu ar avea dreptul să presteze aceste activități în baza contractelor încheiate cu societatea verificată."

Având în vedere argumentele mai sus expuse, societatea petentă consideră faptul că XXX S.R.L. a procedat corect și legal să înregistreze și să deducă la calculul rezultatului fiscal anual cheltuielile cu serviciile executate de terții YY și ZZ.

De asemenea, tot raționamentul expus de AJFP XX referitor la cumularea calității de angajat cu aceea de titular de PFA este nu numai eronată, dar și ilegală și nefondată.

Suținerea organului de inspecție fiscală conform căreia "Având în vedere faptul că societatea a înregistrat în contul de cheltuieli 628 în baza contractelor ai căror prestatori erau în același timp și salariați ai societății, organele fiscale au solicitat prin adresa organigrama societății și fișele posturilor acestor salariați." este vădit neîntemeiată și ilegală deoarece nu există nici un impediment normativ pentru a cumula calitatea de angajat cu cea de titular de PFA - nici măcar în legislația fiscală, nici în cea civilă sau de dreptul muncii, iar faptul ca AJFP XX solicită documente din sfera resurselor umane ce se supune exigențelor legislației muncii și controlului Inspectoratului Teritorial de Muncă reprezintă un abuz în serviciu și o depășire flagrantă a competențelor organelor fiscale.

În vederea stabilirii creanțelor datorate bugetului statului, serviciul de inspecție fiscală nu are dreptul de a-și construi un argument bazat pe documente pe care nu are competența materială de a le gestiona și evalua.

Petenta respinge ca nefondată și nelegală inclusiv referirea la normă de muncă efectuată de salariații care au și calitatea de titulari de PFA și reiterează faptul că nu există restricții, limitări ori condiționări specificate în legislația muncii.

Cât privește argumentul organului fiscal: "... aceste prestări de servicii au fost efectuate de persoane care erau în același timp salariați cu normă întreagă în cadrul societății, aveau aceleași atribuții și desfășurau în cadrul societății potrivit fișelor posturilor aceleași activități cu cele menționate a fi prestate conform contractelor enunțate anterior" petenta consideră că aceasta este fundamentată pe reaua-voință a organului de inspecție fiscală care încalcă prevederile legale în sensul că:

1. Activitățile prestate de PFA se circumscriu claselor C.A.E.N.(Clasificarea Activităților din Economia Națională);
2. Activitățile efectuate de angajați în baza fișelor de post sunt stabilite de codul C.O.R. (Clasificarea Ocupațiilor din România) care le reglementează funcția;
3. Nu există identitate între clasa CAEN și codul C.O.R.

Aprecierea AJFP XX conform căreia *"datorită faptului că aceste prestări de servicii au fost efectuate de persoane care erau în același timp salariați aveau aceleași atribuții și desfășurau în cadrul societății potrivit fișelor posturilor aceleași activități cu toate elementele menționate a fi prestate conform contractelor enunțate anterior, necesitatea înregistrării cheltuielilor cu serviciile facturate nu este relevantă și nici justificată, rezultând faptul că acestea nu generează un beneficiu economic ci doar costuri..."* este nefondată deoarece organul fiscal emite un enunț fundamentat pe un fapt pe care îl consideră în mod eronat și nelegal ca fiind inadmisibil.

Societatea contestatoare face trimitere la argumentele legislative ce permit cumulul de calități salariat - titular de PFA:

Art. 16 și 17 din OUG nr. 44/2008, actualizată, și combate corectitudinea și competența organului fiscal care consideră că între o clasă CAEN și un cod COR există identitate de origine și domeniu de aplicare.

În al doilea rând, organul de inspecție fiscală nu poate aprecia relevanța și oportunitatea contractelor de prestări servicii amintite, cât timp aceste PFA-uri își desfășoară activitatea economică în mod legal, au calitatea de salariați având o funcție conform clasificării ocupațiilor din România și în temeiul unor contracte individuale de muncă încheiate legal și. tot legal, petenta este obligată a înregistra în contabilitate cheltuielile cu serviciile executate de terți.

Cu referirea la aspectul că necesitatea înregistrării acestor contracte de prestări servicii nu este justificată este în mod identic nefondată deoarece s-a enunțat de către petenta atât baza legală ce permite aceste operațiuni, cât și s-a răsturnat prezumția de bună credință a organului fiscal care, desi admite legalitatea cumulului de calități (salarat - titular de PFA) încalcă prevederi legale pentru a pretinde și susține a fi achitate la bugetul statului sume nedatorate.

Nu în ultimul rând, ținând cont de faptul că activitatea economică a petentei se desfășoară la punctul de lucru situat în mun. XX, coroborat cu faptul că organul de inspecție fiscală nu a apelat la o comisie rogatorie pentru a constata: volumul de muncă al respectivilor angajați, precum și oportunitatea și necesitatea petentei de a încheia contracte cu aceste persoane fizice autorizate, care este aportul acestor contracte la creșterea cotei de piață și a marjei de profit a societății. Susținerea conform căreia profitul impozabil al societății are o valoare descendentă și implicit marja profitului este în scădere datorită înregistrării acestor contracte de prestări servicii este neîntemeiată în contextul în care organul de inspecție fiscală, având acces la balanțe lunare și bilanțuri ar fi putut observa în mod obiectiv factorii care au dus la scăderea profitului în perioada supusă verificării.

Afirmația organului de inspecție fiscală conform căreia *"nu se justifică faptul că societatea a înregistrat cheltuieli cu prestări servicii în baza contractului nr.în sumă de lei/an 2016 (respectiv lei/lună) în condițiile în care pentru aceleași prestări de servicii era angajată aceeași persoană, dl. ZZ, care presta aceleași activități potrivit fișei postului însă era remunerat cu un salariu de 7 ori mai mic decât contravaloarea acestor presupuse servicii prestate după orele de program în cadrul societății"* este neîntemeiată deoarece iarăși organul fiscal face confuzie între activitatea CAEN a YY și codul COR din fișa postului aparținând angajatului ZZ, comparând în mod ilegal concepte distincte care nu sunt identice sub niciun aspect. Simplu fapt că s-a redactat o fișă a postului sub forma unor enunțuri ce exprimă niște acțiuni (atribuții ce trebuie respectate de salariat) nu implică faptul că există echivalență între o activitate economică autorizată dpdv legal și prestată de o

formă de organizare -PFA- și o clasificare a ocupațiilor din România ce stabilește atribuțiile angajatului pentru postul sau funcția deținută la un angajator.

În același sens, contractul civil de prestări servicii este încheiat cu bună credință de către părțile implicate și în virtutea liberătății de a contracta stipulate atât în art.1169 Cod Civil: *"Libertatea de a contracta: Părțile sunt libere să încheie orice contracte și să determine conținutul acestora, în limitele impuse de lege, de ordinea publică și de bunele moravuri"* cât și în art.16 alin. 2 din OUG 44/2008, actualizată: *"în scopul exercitării activității/activităților pentru care a fost autorizată, PFA poate stabili relații contractuale, în condițiile legii, cu orice persoane fizice și juridice, cu alte PFA, întreprinderi individuale sau întreprinderi familiale, pentru efectuarea unei activități economice, fără ca aceasta să-i schimbe statutul juridic dobândit potrivit prezentei secțiuni"*

În ceea ce privește observația organului fiscal referitor la prețul contractului nr. 1 din 10.03.2010 în sumă de lei/an 2016 (respectiv lei/lună) petenta atrage atenția asupra dispoziției imperative din Art. 1281 din același Cod Civil: *"Opozabilitatea efectelor contractului: Contractul este opozabil terților, care nu pot aduce atingere drepturilor și obligațiilor născute din contract."* Rezultă fără echivoc faptul că aprecierea prețului contractului de către terțul AJFP XX este nefondată și în același timp inadmisibilă dpdv legal. Organul fiscal nu are competența de a ajusta prețul sau de a emite aprecieri asupra remunerației unui contract civil de prestări servicii.

Privitor la situația angajatului ZZ, petenta consideră nelegală compararea atribuțiilor din fișa postului cu activitatea economică prestată de PFA-ul pe care îl reprezintă, precum și afirmația privind salariul aferent funcției pe care o deține. În primul rând, se lamurește un element esențial al unui contract individual de muncă și se negociază liber între angajator și angajat conform Art. 8 alin. 1 din Legea nr. 53/2003 privind Codul Muncii, republicată: *"Relațiile de muncă se bazează pe principiul consensualității și al bunele credințe"* coroborat cu Art. 162 alin. 2 din aceeași lege: *"Salariul individual se stabilește și-in negocieri individuale între angajator și salariat"*. Remunerația angajatului este stabilită cu respectarea normelor legale, iar comparația realizată de organul fiscal din care rezultă! că salariul este de 7 ori mai mic decât prețul contractului de prestări servicii constituie exclusiv un raționament nefondat, nepermis de legislație și illogic - se compară noțiuni aparținând unor domenii distinct reglementate, cu efecte juridice independente. Nu există termen de comparație între elementul unui contract individual de muncă și un element al contractului civil de prestări servicii.

Cât privește colaborarea petentei cu ZZ, reiterează prevederile legale imperative (OUG 44/2008, republicată) ce reglementează cumulul de calități salariat- titular de PFA: *"Art. 17 alin. (2) O persoană titulară a PFA poate cumula calitatea de persoană fizică autorizată cu cea de salariat al unei terțe persoane care funcționează atât în același domeniu, cât și într-un alt domeniu de activitate economică decât cel pentru care PFA este autorizată"*. Astfel, susținerea conform căreia nu este relevantă și justificată înregistrarea unor cheltuieli cu contractul de prestări servicii în sumă de lei pentru anul 2019 este nefondată și nelegală.

De asemenea, consideră inadmisibilă compararea atribuțiilor din fișa postului angajatului XX cu activitatea economică prestată de PFA-ul al cărui titular este. Se observă faptul că organului fiscal persistă a confunda voit noțiunile de activitate economică prestată - cod CAEN și atribuțiile stabilite în fișa postului angajatului

conform codului COR. Un raționament incorect dpdv logic și legal nu poate sta la baza emiterii unei decizii de impunere împotriva societății petente.

Societatea contestă susținerea organului fiscal conform căreia *"nu se justifică încheierea contractului de prestări servicii cu ZZ în condițiile în care petenta mai avea un angajat în funcția de electronist care avea aceleași atribuții cu cele prestate de salariatul XX"* deoarece AJFP XX nu are dreptul să limiteze ori să intervină în structura de personal a petentei și nici nu are competența de a evalua necesarul de salariați. Nu există niciun impediment precizat în legislația muncii care să împiedice angajatorul să angajeze mai multe persoane pe aceleași posturi/funcții, cu atât mai puțin în speța de față, nu există identitate de funcții între cea de electronist deținută de salariatul XXX, și cea de inginer automatist aparținând angajatului XX. Pentru aceste considerente, susținerea organului fiscal privind faptul că dacă petenta deține personal calificat, nu este justificat dpdv economic încheierea contractelor de prestări servicii, este netemeinică și nelegală.

Totodată, organul fiscal nu are prerogativa de a limita liberatea părților de a încheia contracte de prestări servicii, precizată în Art. 1169 Cod Civil: *"Libertatea de a contracta: Părțile sunt libere să încheie orice contracte și să determine conținutul acestora, în limitele impuse de lege, de ordinea publică și de bunele moravuri"*.

Referirea la prețul contractului de prestări servicii încheiat cu ZZ este neavenită ținând cont de Art. 1169 din Codul Civil expus mai sus și Art. 1281: *"Opozabilitatea efectelor contractului: Contractul este opozabil terților, care nu pot aduce atingere drepturilor și obligațiilor născute din contract"*. Având în vedere aceste norme imperative, aprecierea prețului contractului de către terțul AJFP XX este neîntemeiată și în același timp inadmisibilă dpdv legal. Organul fiscal nu are competența de a ajusta prețul sau de a emite aprecieri asupra remunerației unui contract civil de prestări servicii.

Privitor la situația administratorilor de societăți comerciale care dețin și calitatea de angajați la alte forme de organizare a persoanelor juridice, învederează organului de inspecție faptul că legislația în domeniul fiscal nu conține dispoziții contrare celor precizate în Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, actualizată, iar acest din urmă act normativ precizează: *„Art.1. (1) În vederea efectuării de acte de comerț, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia și pot constitui societăți comerciale, cu respectarea dispozițiilor prezentei legi”*. Rezultă faptul că singurele limitări ce ar putea fi incidente trebuie să fie enunțate în această lege.

Critica organului de inspecție fiscală privind respingerea dublei calități: de administratori și asociați unici ai societăților comerciale -XX S.R.L.; XX S.R.L. ; ZZ S.R.L.- și cea de salariați ai petentei, este nefondată câtă vreme activitatea celor dintâi este strict reglementată de legea societăților comerciale amintite mai sus, iar calitatea de angajați ale aceluiași persoane este reglementată de legislația muncii. Chiar și Art. 284 din Legea nr. 31 /1990, actualizată, impune: *"încadrarea salariaților la societățile comerciale se face pe bază de contract individual de muncă, cu respectarea legislației muncii și asigurărilor sociale"*.

XXX S.R.L. îndeplinește integral cerințele normelor legale incidente care nu împieteză asupra cumulului de calități angajat-administrator.

Argumentul organului de inspecție fiscală privind faptul că este fizic imposibil obiectiv pentru o persoană să lucreze atât în baza unui contract individual de muncă cât și în temeiul statutului unui S.R.L., expunem precizările din Codul Muncii, republicat:

„Art. 112 (1) Pentru salariații angajați cu normă întreagă durata normă a timpului de muncă este de 8 ore pe zi și de 40 de ore pe săptămână.

Art.135(1)Salariații au dreptul între două zile de muncă la un repaus care nu poate fi mai mic de 12 ore consecutive”.

În ceea ce privește legislația ce reglementează societățile comerciale, aceasta nu cuprinde limite temporale privind desfășurarea activității de către administratori. Având în vedere normele legislative expuse mai sus rezultă că este legal și în mod obiectiv posibil ca o persoană fizică să desfășoare activități în baza unui contract individual de muncă timp de 8 ore/zi, iar ca administrator de societate să presteze activități economice în restul timpului, cu respectarea dreptului la repaus zilnic și săptămânal.

Spre exemplu, cazul angajatului ZZ care până în 31.12.2017 a avut contract individual de muncă cu fracțiune de normă, cu durata a 2 ore/zi și 10 ore/săptămână, rămânând terțului XX S.R.L. suficient timp pentru a realiza activități de prestări servicii.

Luând în considerare aspectul că administratorii societăților terțe amintite sunt și angajați ai petentei- având contracte individuale de muncă înregistrate din anii 2013, 2014, 2015 și 2017, coroborat cu aspectul că organul fiscal are acces la Declarația 112, al documentele de natură contabilă ale terților sunt înregistrate iot la organul fiscal, nu se poate invoca acum interdicția cumulării calităților lor (angajați-administratori). Spre exemplu: salariatul XX este înregistrat de la data angajării la petenta, 01.08.2013, atât în declarațiile 112 depuse de societatea controlată, cât și în Revisal - aplicație la care organul de inspecție fiscală recunoaște că are acces, dar și în documentele de natură contabilă înregistrate de S.C. ZZS.R.L. la A.N.A.F.

Un alt aspect ce vizează diferențierea angajaților petentei de terții cu care colaborează constă în faptul că, spre exemplificare: XX S.R.L. și ZZS.R.L.. ca persoane juridice prestatoare de servicii, înregistrează în contabilitate cheltuieli inclusiv cu achiziționarea și mentenanța mijloacelor auto pe cart le dețin în proprietate, pe când restul agenților entității controlate utilizează mijloacele de transport aparținând petentei, cheltuielile privind achiziția și utilizarea autoturismelor fiind înregistrate de aceasta.

Referitor la observația inspectorilor fiscali conform căreia *”Prestatorii SCXXS.R.L. și XX S.R.L. cu sediile în mun. XX, respectiv XX, nu au obținut în perioada verificată alte venituri în afara celor realizate din relația cu XXX S.R.L. și cu alte două societăți afiliate, respectiv XX S.R.L. și XX S.R.L...”* atenționează faptul că acești prestatori, desi au o cotă de clienți redusă, acest fapt nu i se datorează, fiind un aspect ce ține de capacitatea acestor societăți prestatoare de servicii de a se dezvolta pe piață și de a-și mări portofoliul de clienți.

În ceea ce privește constatarea organului de inspecție: *”prin statutul lor de persoane juridice înregistrate ca și întreprinderi acestea nu plătesc impozit pe profit ci doar un procent de 1% impozit pe veniturile microîntreprinderilor...”* o respinge ca ilegală și nefondată deoarece nici un organ de inspecție fiscală nu are prerogativa de a încălca normele imperative ale Art. 51 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal ce prevede *”(1 Cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor sunt:*

a)1% pentru microîntreprinderile care au unul sau mai mulți salariați”.

SC XX S.R.L. și XX S.R.L. respectă legislația fiscală în vigoare în ciuda faptului că organul de inspecție consideră că se achită *”DOAR”* 1% impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Referitor la invocarea de către organul de inspecție fiscală a art. 14 din Codul de procedură fiscală, petenta aduce la cunoștința organului de control faptul că acest articol face obiectul unei excepții de neconstituționalitate aliate pe rolul Curții Constituționale Române, respectiv dosarul nr. 1719D/2020. Mai mult, chiar Art. 14 precizează faptul că *„Situatiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora”*. În raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere contestate nu sunt specificate în concret care sunt probele administrate în temeiul cărora inspectorii au apreciat situațiile relevante dpdv fiscal. Simpla enunțare a unui text legal de care organul de control nu este suficientă, în lipsa probelor, pentru a produce efecte fiscale. Chiar Codul de procedură fiscală impune în Art. 7 *„organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege”*.

Cât privește dreptul de apreciere al organului fiscal, Art.6 din Codul de procedură fiscală este edificator *„Art.6(1)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.”*

Ținând cont de faptul că organul de inspecție fiscală a solicitat contribuabilului organigrama societății, fișele de posturi, statele de plată și extrase ReviSal, învederează faptul că prin acest comportament au eludat prevederile Art. 68 din Codul de procedură fiscală:

„Obligația autorităților și instituțiilor publice de a furniza informații și de a prezenta acte.

(1) Autoritățile publice, instituțiile publice și de interes public, centrale și locale, precum și serviciile deconcentrate ale autorităților publice centrale au obligația să furnizeze informații și acte organului fiscal la cererea acestuia. Organul fiscal poate accesa on-line baza de date a autorităților publice și instituțiilor prevăzute la alin. (1), pentru informațiile stabilite pe bază de protocol.”

Petenta consideră că organul fiscal și-a depășit atribuțiile solicitând în mod abuziv petentei să îi furnizeze documentele sus-menționate.

De asemenea. Art. 113 din actul normativ precizează la obiectul inspecției fiscale:

„În scopul efectuării inspecției fiscale,organul de inspecție fiscală procedează la:

(...) e)solicitarea de informații de la terți.”

Astfel, societatea opinează că organul fiscal a extrapolat prevederile legislative, solicitând informații de natura celor gestionate de Inspecția Muncii, de la însăși societatea supusă controlului fiscal, cunoscând faptul ca orice document furnizat de contribuabil în cadrul unei inspecții poate sta la baza aprecierii unei operațiuni sau tranzacții economice.

Referitor la evenimentul XXX organizat în anul 2019, petenta contestă susținerea că acele cheltuieli nu sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice de către această și că organul fiscal nu consideră deductibile cheltuielile

ocasionate de eveniment, însă H.G. nr. 1/2016 precizează la punctul 1 alin.(1) „În aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele:

a) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;

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

Așadar, nu este necesar ca în acest act normativ să fie expres enunțată fraza accentuată de inspectorii fiscali „cheltuielile cu cazarea, masa și organizarea de spectacole pentru clienții agenților economici”.

Normele legale, inclusiv cele de natură fiscală se interpretează după sensul în care produc efecte, nu *ad literam*, iar enumerarea din actul normativ expus este exemplificativă, nicidecum limitativă.

A extinde în mod nejustificat spiritul legii doar cu scopul de a recalifica natura unor acte denotă reaua credință a organului fiscal.

În fapt, întreaga acțiune XXX reprezintă un eveniment de reclamă organizat în scopul popularizării firmei și stimulării vânzărilor produselor companiei.

Evenimentul este unul global, nu poate fi disjuns în mod artificial și nici redus la nivelul unor servicii de masă, cazare și spectacole, cât timp este justificat scopul evenimentului și finalitatea economică raportat la încasările rezultate din comenzile emisa de către clienți.

Astfel, peteta consideră deductibile cheltuielile "cazare, masa, concert" facturate în contul societății XXX S.R.L. și refacturate către aceasta.

Susținerea organului de inspecție fiscală conform căreia cheltuielile ocazionate de evenimentul XXX puteau fi înregistrate ca și cheltuieli de protocol este neavenită în contextul în care inspectorii fiscali întâmpină dificultăți în aplicarea normelor fiscale ce prevăd enumerări exemplificative a cheltuielilor efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Se contestă argumentul organului fiscal ce susține că evenimentul XXX nu are un scop economic deoarece comenzile lansate de către clienții participanți au generat vânzări în quantum de ±.....lei, reprezentând peste 30% din totalul vânzărilor aferente luni mai 2019, ocazionate de respectivul eveniment.

În ceea ce privește aspectul că "costurile cu cazarea, masa și spectacolul (concert) înregistrate cu XXX se ridică la valoarea de lei" se observă faptul că organul fiscal emite aprecieri eronate. Aceste cheltuieli enunțate în actele contestate reprezintă întradevăr totalul cheltuielilor generate de evenimentul XXX, însă cheltuielile care au fost refacturate societății sunt mult mai reduse, totalizând lei, drept pentru care fie se compară totalul vânzărilor realizate de către societățile afiliate ± lei și totalul cheltuielilor efectuate de către societăți ±.....lei, fie se apreciază strict quantumul vânzărilor realizate de XXX S.R.L., în valoare delei, și exclusiv cheltuielile refacturate cu "cazarea, masa și spectacolul" care nu sunt în niciun caz în quantum de lei, ci doar lei.

Conchide că organul fiscal, în mod voit, a luat în considerare totalul cheltuielilor generate de XXX și le-a considerat a fi efectuate de petenta, în ciuda

faptului că în perioada inspecției fiscale, s-au prezentat toate documentele privind repartizarea costurilor evenimentului.

2. Referitor la TVA în cuantum total de lei aferentă perioadei 01.01.2016-30.06.2020, contestă atât TVA în sumă de lei aferentă refacturării cheltuielilor generate de evenimentul XXX - baza impozabilă = lei, cât și TVA în valoare..... lei (baza impozabilă -lei, aferentă facturilor de prestări servicii efectuate de terți S.C.XX S.R.L. și S.C. XX S.R.L.

Totodată, contestă inclusiv TVA în cuantum de lei (baza impozabilă = lei) în ceea ce privește susținerea organului fiscal conform căreia societatea a depășit cheltuielile de protocol pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, iar organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență de TVA în sumă totală de lei, învederând următoarele:

- Pentru cheltuielile de protocol aferente anilor 2016 și 2017, organul fiscal în mod eronat ia în considerare strict cota de TVA de 20% aferentă anului 2016 și strict cota de TVA de 19% aferentă anului 2017, iar drept consecință cuantumul diferenței de TVA este incorect calculat.

Astfel, în anul 2016, petenta a înregistrat în contabilitate facturi emise de furnizori, având TVA de 0% cu baza de calcul lei; facturi cu TVA în cotă de 9% având baza de calcul lei și pentru care s-a dedus un TVA în sumă de lei; facturi cu TVA în procent de 19%, cu o bază de calcul de lei și pentru care s-a dedus TVA în sumă de lei precum și facturi având TVA de 20%. cu o bază de calcul în sumă de lei și pentru care s-a dedus un TVA în cuantum de lei. Rezultă că în anul 2016 societatea a dedus TVA în cuantum total de..... lei. În anul 2016 petenta înregistrează facturi emise de furnizori în sumă de..... lei pentru care s-a dedus TVA în valoare de lei, adică un procent de 4.49% din sumă datorită facturilor cu cotă TVA de 9%, 19% și 20%. Din totalul cheltuielilor de protocol nedeductibile de lei va fi de dedus TVA în cuantum de..... lei, reprezentând un procent de 4.49% din sumă, nicidecum suma de lei pe care o susține organul de inspecție fiscală.

În anul 2017, societatea a înregistrat în contabilitate facturi emise de furnizori, având TVA de 0% cu baza de calcul de lei; facturi cu TVA în cotă de 9%, având baza de calcul..... lei și pentru care s-a dedus un TVA în sumă de lei; facturi cu TVA în procent de 19%, cu o bază de calcul de lei și pentru care s-a dedus un TVA în cuantum de lei. Rezultă că în anul 2017 societatea a dedus TVA în cuantum total de lei. În anul 2017, petenta înregistrează facturi emise de furnizori în sumă de lei, pentru care s-a dedus TVA în valoare de lei, adică un procent de 2.98% din sumă datorită facturilor cu cotă TVA de 9% și 19%. Din totalul cheltuielilor de protocol nedeductibile de lei rămâne de dedus TVA în cuantum de lei, reprezentând un procent de 2.98% din sumă, nicidecum suma de lei pe care o susține organul de inspecție fiscală.

Pentru aceste considerente, petenta solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată și, pe cale de consecință, să se dispună anularea în parte a Deciziei de impunere nr..... și a raportului de inspecție fiscală nr.

În drept, contestația se bazează pe dispozițiile următoarelor acte normative:

- Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală;
- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;
- Codul Civil;

- Legea 53/2003 privind Codul Muncii, actualizată;
- O.U.G. nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, republicată;
- Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată;
- HG nr. 1/2016 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Petenta atașează contestației și următoarea Anexă:

S.C. XXX S.R.L. cu sediul social în mun.XX. nr. ap....., județul XX, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. JXXXX, având CUI RO....., titulară a contului bancar ROXXXXXXXXX deschis la Banca Transilvania, reprezentată prin dl. YY cu funcția de administrator, formulează anexa conținând detalierea sumelor contestate, astfel cum acestea sunt precizate în decizia de impunere nr. și raportul de inspecție fiscală nr. Se cotește în parte decizia și raportul amintit, respectiv cuantumul delei, compus din lei, reprezentând impozit pe profit, și lei, reprezentând TVA aferentă perioadei 01.12.2016-30.06.2020.

În ceea ce privește impozitul pe profit, petenta solicită exonerarea de la plata sumei de lei, reprezentând diferență impozit pe profit an 2016, aferent facturilor de prestări servicii emise de către terții XXS.R.L., S.C. XX S.R.L. și YY.

Trim. I 2016 cheltuieli contestate =lei x 16% => lei
 Trim. II 2016 cheltuieli contestate = lei x 16% => lei
 Trim. III 2016 cheltuieli contestate = lei x 16% => lei
 Trim. IV 2016 cheltuieli contestate = lei x 16% => lei
 Total => lei

Referitor la impozitul pe profit, petenta solicită exonerarea de la plata sumei de lei reprezentând diferență impozit pe profit an 2017 aferent facturilor de prestări servicii emise de către terții S.C.XX S.R.L., S.C.XX S.R.L. și S.C. ZZ S.R.L.

Trim. I 2017 cheltuieli contestate = lei x 16% => lei
 Trim. II 2017 cheltuieli contestate = lei x 16% => lei
 Trim. III 2017 cheltuieli contestate = lei x 16% => lei
 Trim. IV 2017 cheltuieli contestate = lei x 16% => lei
 Total = > lei

La impozitul pe profit aferent anului 2018 petenta solicită exonerarea de la plata sumei de lei constituind diferență impozit corespunzător facturilor de prestări servicii emise de către terții S.C.XX S.R.L., S.C. XX S.R.L. și S.C. ZZ S.R.L.

Trim. I 2018 cheltuieli contestate - lei x 16% -> lei
 Trim. II 2018 cheltuieli contestate - lei x 16% => lei
 Trim. III 2018 cheltuieli contestate - lei x 16% => lei
 Trim. IV 2018 cheltuieli contestate - lei x 16% => lei
 Total => lei

În ceea ce privește impozitul pe profit datorat în anul 2019, petenta contestă suma de lei reprezentând diferență impozit corespunzător facturilor de prestări servicii emise de către terții S.C.XX S.R.L., S.C. XX S.R.L., S.C. ZZS.R.L. și ZZ.

Trim. I 2019 cheltuieli contestate - lei x 16% => lei
 Trim. II 2019 cheltuieli contestate - lei x 16% => lei

Trim. III 2019 cheltuieli contestate- lei x 16% => lei
Trim. IV 2019 cheltuieli contestate- lei x 16% => lei
Total => lei

Suplimentar față de acest quantum, petenta solicită anularea impozitului pe profit stabilit suplimentar în trimestrul II al anului 2019 aferent facturii emise de terțul XX S.R.L., pentru cotă-parte cheltuieli eveniment XXX.
Trim. II 2019 cheltuieli contestate - lei x 16% => lei

Referitor la TVA în quantum total de lei aferentă perioadei 01.12.2016-30.06.2020, societatea contestă atât TVA în sumă de lei aferentă refacturării costurilor generate de evenimentul XXX, baza impozabilă = lei, cât și TVA în valoare..... lei (baza impozabilălei, aferentă facturilor de prestări servicii efectuate de terții S.C.XX S.R.L. și S.C. XX S.R.L.

Totodată, contestă inclusiv TVA în quantum de lei (baza impozabilă = lei).

În ceea ce privește susținerea organului fiscal conform căreia petenta a depășit cheltuielile de protocol pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA iar organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență de TVA în sumă totală de lei, învederează următoarele:

Pentru cheltuielile de protocol aferente anilor 2016 și 2017, organul fiscal în mod eronat ia în considerare strict cota de TVA de 20% aferentă anului 2016 și strict cota de TVA de 19% aferentă anului 2017, iar drept consecință quantumul diferenței de TVA este incorect calculat.

Astfel, în anul 2016, societatea petentă a înregistrat în contabilitate facturi emise de furnizori, având TVA de 0% cu baza de calcul lei; facturi cu TVA în cotă de 9% având baza de calcul lei și pentru care s-a dedus un TVA în sumă de lei; facturi cu TVA în procent de 19% cu o bază de calcul de lei și pentru care s-a dedus TVA în sumă delei, precum și facturi având TVA de 20%, cu o bază de calcul în sumă de lei și pentru care s-a dedus un TVA în quantum de lei. Rezultă că în anul 2016 societatea a dedus TVA în quantum total de lei. În anul 2016 petenta a înregistrat facturi emise de furnizori în sumă de lei pentru care s-a dedus TVA în valoare de..... lei, adică procent de 4.49% din sumă datorită facturilor cu cotă TVA de 9%, 19% și 20%. Din totalul cheltuielilor de protocol nedeductibile de lei va fi de dedus TVA în quantum de lei, reprezentând un procent de 4.49% din sumă, nicidecum suma de lei pe care o susține organul de inspecție fiscală.

În anul 2017, petenta a înregistrat în contabilitate facturi emise de furnizori, având TVA de 0% cu baza de calcul de lei; facturi cu TVA în cotă de 9% având baza de calcul lei și pentru care s-a dedus un TVA în sumă de..... lei; facturi cu TVA în procent de 19%, cu o bază de calcul de lei și pentru care s-a dedus un TVA în quantum de lei. Rezultă că în anul 2017 societatea a dedus TVA în quantum total de lei. În anul 2017 petenta a înregistrat facturi emise de furnizori în sumă de lei pentru care a dedus TVA în valoare de lei, adică un procent de 2.98% din sumă datorită facturilor cu cotă TVA de 9% și 19%. Din totalul cheltuielilor de protocol nedeductibile de lei rămâne de dedus TVA în quantum de lei reprezentând un procent de 2.98% din sumă, nicidecum suma de lei pe care o susține organul de inspecție fiscală.

Pentru aceste considerente, se solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată și, pe cale de consecință, să se dispună anularea în parte a Deciziei de impunere nr. și a Raportului de inspecție fiscală nr.

II. Societatea XXX S.R.L. a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2014-31.12.2019 TVA pentru perioada 01.12.2014-30.06.2020.

Deoarece la data emiterii ordinului de serviciu și la data emiterii ordinului de serviciu și înscrierea în Registrul unic de control, pentru anul 2014 și 2015 a intervenit termenul de prescripție, perioada supusă verificării a fost: 01.01.2016 - 30.06.2020 pentru TVA și 01.01.2016 - 31.12.2019 pentru Impozit profit.

Obiectul de activitate al societății constă în -Comerț cu ridicata de componente și echipamente electronice și de telecomunicații, cod CAEN 4652.

Inspectia fiscală a fost consemnata în Registrul unic de control seria A nr. la poziția, în baza ordinului de serviciu,

Au fost stabilite obligații fiscale suplimentare după cum urmează:

- lei impozit pe profit (baza imp.suplimentara lei), **din care societatea contesta suma de lei;**

- lei TVA (baza imp.suplimentara lei), **din care societatea contesta suma de lei.**

În Raportul de inspecție fiscală nr., ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., cu privire la aspectele contestate, au fost consemnate următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

Anul 2016

► Societatea a înregistrat și a dedus la calculul rezultatului fiscal aferent anului 2016, cheltuieli în sumă de lei înregistrate în contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, conform Fisei de cont pentru operații diverse, reprezentând servicii de consultanță tehnică, inginerie, marketing, organizare - conducere și gestionare a activității, în baza contractelor încheiate atât cu persoane juridice cât și persoane fizice autorizate, după cum urmează:

1. Contract cu durată nedeterminată nr. încheiat cu XX S.R.L., cu sediul în XX, CIF RO 111111, reprezentată de ZZ, în calitate de asociat unic și administrator, persoana care deține și calitatea de salariat pe perioada nedeterminată cu timp parțial (2 ore/zi) al XXX S.R.L. în funcția de inginer de sistem în informatică, conform statului de salarii și a informațiilor din REVISAL accesate în baza de date a organului fiscal.

Potrivit informațiilor din baza de date ANAF,XXS.R.L. este persoana juridică platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și a avut un singur salariat în perioada 01.0.....5 - 01.08.2017 în persoana domnului ZZ care a deținut în cadrul societății funcția de inginer electronist.

Conform Declarației 394 depusă de XX S.R.L. cu informațiile centralizate pe perioada 01.01.2016 - 31.12.2019, reiese faptul că această societate a efectuat prestări de servicii doar către societatea supusă verificării, respectiv XXX S.R.L. și

către XX S.R.L. CUI RO 22222 - societate cu care se afla în relații de afiliere, dl. TXXXX având funcția de administrator la ambele societăți.

2. Contract nr. cu durata de 1 an care se prelungește automat, încheiat cu XX S.R.L., cu sediul în XX, CIF RO 300000, reprezentată de XX în calitate de asociat unic și administrator, persoana care deține și calitatea de salariat cu normă întreagă pe perioada nedeterminată al XXX S.R.L. în funcția de director, conform statului de salarii și a informațiilor din REVISAL accesate în baza de date a organului fiscal.

Potrivit informațiilor din baza de date ANAF, XX S.R.L. este persoana juridică platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și are un singur salariat angajat cu normă întreagă în perioada 02.05.2019 - până în prezent, în persoana domnului XX care deține tot funcția de director în cadrul societății pe care o administrează.

Conform Declarației 394 depusă de XX S.R.L. cu informațiile centralizate pe perioada 01.01.2016 - 31.12.2019, reiese faptul că această societate a efectuat prestări de servicii doar către societatea supusă verificării, respectiv XXX S.R.L. și către o societate afiliată acesteia XXXX S.R.L. CUI RO 11111 - dl. TXXXX având funcția de administrator și asociat la ambele societăți.

3. Contract de prestări servicii nr. pe o durată de 3 ani cu prelungire automată până la expirarea termenului în data de 30.12.2016, încheiat cu ZZ PFA cu sediul în XX, CUI..... (neplatitor de TVA), reprezentată de ZZ în calitate de prestator - obiectul contractului fiind prestarea unor activități de organizare, conducere și gestionare a activității societății, persoana care deține și calitatea de salariat cu normă întreagă pe perioada nedeterminată al XXX S.R.L. în funcția de director, conform statului de salarii și a informațiilor din REVISAL accesate în baza de date a organului fiscal.

Având în vedere faptul că societatea a înregistrat în contul de cheltuieli 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, în baza contractelor enumerate mai sus ai caror prestatori erau în același timp și salariați ai societății, organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr., organigrama societății și fișele posturilor acestor salariați.

S-a constatat faptul că societatea nu deține o organigramă privind structura organizatorică a societății, însă potrivit fișelor posturilor solicitate și puse la dispoziția organelor de inspecție, salariații care aveau încheiate contractele enunțate anterior (în calitate de reprezentanți ai unor societăți sau persoane fizice autorizate), prestau aceleași activități conform acestor contracte cu cele care erau menționate în fișele posturilor și pentru care erau retribuiți în cadrul societății conform statelor de plată.

Drept urmare, datorită faptului că aceste prestări de servicii au constat în servicii de consultanță tehnică, inginerie, marketing, organizare - conducere și gestionare a activității au fost efectuate de persoane care erau în același timp salariați cu normă întreagă în cadrul societății (cu excepția persoanei ZZ care până la data de 01.08.2017 a fost angajat cu timp parțial - 2 ore/zi, apoi cu normă întreagă), aveau aceleași atribuții și desfășurau în cadrul societății potrivit fișelor posturilor puse la dispoziție aceleași activități cu cele menționate a fi prestate conform contractelor enunțate anterior, necesitatea înregistrării cheltuielilor cu serviciile facturate de XX S.R.L., XX S.R.L. și ZZ PFA, nu este relevantă și nici justificată, rezultând faptul că acestea nu au generat un beneficiu economic ci doar costuri, respectiv au contribuit la creșterea cheltuielilor înregistrate de societate în contul

628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, în condițiile în care în perioada supusă verificării valoarea profitului impozabil al societății a avut o valoare descendentă, și implicit marja profitului a fost în scădere.

Mai mult decât atât, prestatorii XX S.R.L. și XX S.R.L., cu sediile în mun. XX, respectiv XX, nu au obținut în perioada verificată alte venituri în afara celor realizate din relația cu XXX S.R.L. și cu alte două societăți afiliate acestora, respectiv XX S.R.L. și XXXX S.R.L. (dl. TXXX fiind administrator la toate cele trei și asociat la două dintre aceste societăți), iar prin statutul lor de persoane juridice înregistrate ca și microîntreprinderi acestea nu plătesc impozit pe profit ci doar un procent de 1 % impozit pe veniturile microîntreprinderilor, asupra veniturilor înregistrate (având un singur salariat).

În ceea ce privește contractul de prestări servicii nr. încheiat pe o durată de 3 ani cu prelungire automată până la expirarea termenului în data de 30.12.2016, cu ZZ PFA, organele de inspecție au considerat că înregistrarea de către XXX S.R.L. a unor cheltuieli cu prestări de servicii (activități de organizare, conducere și gestionare a activității societății) în suma de lei pentru anul 2016 în contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, nu este deloc relevantă și nici justificată, în condițiile în care reprezentantul PFA în persoana d-lui ZZ era în același timp salariat al societății cu normă întreagă (8 ore/zi), având un salariu de încadrare lunar pentru funcția de director în cadrul societății conform statelor de salarii, în suma de lei/lună.

Astfel, nu se justifică faptul că societatea a înregistrat cheltuieli cu prestări de servicii în baza contractului nr. în sumă de lei/an 2016 (respectiv lei / luna) în condițiile în care pentru aceleași prestări de servicii (activități de organizare, conducere și gestionare a activității societății) era angajată aceeași persoană dl. ZZ, care prestează aceleași activități potrivit fișei postului însă era remunerată cu un salariu de aproximativ 7 ori mai mic decât contravaloarea acestor presupuse servicii prestate după orele de program în cadrul societății.

În fapt, sunt aplicabile speței prevederile art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: *“Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfasurării activității economice [...]”*

Mai mult decât atât, potrivit reglementărilor art. 14 alin (2) și (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală referitoare la prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal:

„(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.”;

„(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.”

Astfel, având în vedere cele expuse mai sus, prin faptul că societatea nu a putut justifica îndeajuns necesitatea înregistrării într-un scop economic a acestor achiziții cu prestări de servicii pentru care avea deja în cadrul societății personal

calificat pentru efectuarea acestora, organele de inspecție fiscală au considerat ca sunt incidente prevederile referitoare la regulile de aplicare generala a Codului fiscal, respectiv art. 11 alin (1) - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal, unde se stipuleaza foarte clar ca: *"La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei."*

Astfel, urmare celor constatate si menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de lei, aferentă acestor facturi de prestări de servicii reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru care a fost stabilita o diferenta de impozit pe profit suplimentara in suma de lei, dupa cum urmeaza:

Trim. I 2016 chelt. neded. = lei X 16% => lei dif. imp. profit

Trim. II 2016 chelt. neded. = lei X 16% => lei dif. imp. profit

Trim. III 2016 chelt. neded. = lei X 16% => lei dif. imp. profit

Trim. IV 2016 chelt. neded. = lei X 16% => lei dif. imp. profit

La stabilirea diferentelor de impozit pe profit aferente anului 2016, organul fiscal a aplicat in mod corespunzator prevederile art. 17 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile art. 19 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si prevederile punctului 5 alin. (1) din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Anul 2017

►Societatea a înregistrat și a dedus la calculul rezultatului fiscal aferent anului 2017, cheltuieli în suma de..... lei, înregistrate in contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, conform Fisei de cont pentru operatii diverse, reprezentând servicii de consultanta tehnica, inginerie, marketing, agent vanzari - prospectare a pietei, organizare - conducere si gestionare a activitatii, in baza contractelor încheiate cu persoane juridice (unele exemplificate si in perioada anterioara), dupa cum urmeaza:

1. Contract cu durată nedeterminată nr. încheiat cu XX S.R.L., cu sediul in XX, CIF RO 111111, reprezentată de ZZ in calitate de asociat unic si administrator, persoana care deține si calitatea de salariat pe perioada nedeterminată cu timp partial (2 ore/zi) al XXX S.R.L. in funcția de inginer de sistem in informatica, conform statului de salarii si a informațiilor din REVISAL accesate in baza de date a organului fiscal.

Potrivit informațiilor din baza de date ANAF,XX S.R.L. este persoana juridică platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor si a avut un singur salariat in perioada 01.0.....5 - 01.08.2017 in persoana domnului ZZ care a deținut in cadrul societății funcția de inginer electronist.

Conform Declaratiei 394 depusa de XX S.R.L. cu informatiile centralizate pe perioada 01.01.2016 - 31.12.2019, reiese faptul ca aceasta societate a efectuat prestări de servicii doar către societatea supusă verificării, respectiv XXX S.R.L. și către XX S.R.L. CUI RO - societate cu care se afla in relatii de afiliere, dl. TXXX avand funcția de administrator la ambele societăți.

2. Contract nr. cu durata de 1 an care se prelungeste automat, încheiat cu XX S.R.L., cu sediul in XX, CIF RO 000000, reprezentată de XX in calitate de asociat unic si administrator, persoana care deține si calitatea de salariat cu normă întreagă pe perioada nedeterminată al XXX S.R.L. in funcția de director, conform

statului de salarii si a informațiilor din REVISAL accesate in baza de date a organului fiscal.

Potrivit informațiilor din baza de date ANAF, XX S.R.L. este persoana juridică platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor si are un singur salariat angajat cu normă întreagă in perioada 02.05.2019 - pana in prezent, in persoana domnului XX care deține tot funcția de director in cadrul societății pe care o administrează.

Conform Declaratiei 394 depusa de XX S.R.L. cu informatiile centralizate pe perioada 01.01.2016 - 31.12.2019, reiese faptul ca aceasta societate a efectuat prestări de servicii doar către societatea supusă verificării, respectiv XXX S.R.L. si către o societate afiliata acesteia XXXX S.R.L. CUI RO 111111111 - dl. TXXXX avand funcția de administrator si asociat la ambele societăți.

3. Contract de comision nr. cu durata de 1 an care se prelungeste automat, încheiat cu ZZS.R.L., cu sediul in loc. XX (jud. XX), CIF 0000000 (neplatitoare de TVA), reprezentată de XXXX in calitate de asociat unic si administrator, persoana care deține si calitatea de salariat cu normă întreagă pe perioada nedeterminată al XXX S.R.L. in funcția de agent de vanzari, conform statului de salarii si a informațiilor din REVISAL accesate in baza de date a organului fiscal.

Potrivit informațiilor din baza de date ANAF, ZZS.R.L. este persoana juridică avand obiect de activitate potrivit codului CAEN - 4619 - Intermedieri in comertul cu produse diverse si este platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor neavand insa niciun salariat, conform informațiilor din REVISAL.

Avand in vedere faptul ca societatea a inregistrat in contul de cheltuieli 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, in baza contractelor enumerate mai sus ai caror prestatori erau in acelasi timp si salariați ai societății, organele de inspectie fiscală au solicitat prin adresa nr., organigrama societății si fisele posturilor acestor salariați.

S-a constatat faptul ca societatea nu deține o organigrama privind structura organizatorica a societății, insa potrivit fișelor posturilor solicitate si puse la dispozitie organelor de inspectie, salariații care aveau încheiate contractele enuntate anterior (in calitate de reprezentanti ai unor societăți comerciale cu statut de microintreprinderi), prestau aceleași activitati conform acestor contracte cu cele care erau menționate in fisele posturilor si pentru care erau retribuiti in cadrul societății conform statelor de plata.

Drept urmare, datorita faptului ca aceste prestări de servicii care au constat in servicii de consultanta tehnica, inginerie, marketing, organizare - conducere si gestionare a activitatii au fost efectuate de persoane care erau in acelasi timp salariați cu normă întreagă in cadrul societății, aveau aceleași atribuții si desfășurau in cadrul societății potrivit fișelor posturilor puse la dispozitie aceleași activitati cu cele menționate a fi prestate conform contractelor enuntate anterior, necesitatea inregistrarii cheltuielilor cu serviciile facturate de XX S.R.L., XX S.R.L. si ZZ S.R.L., nu este relevanta si nici justificata, rezultand faptul ca acestea nu a generat un beneficiu economic ci doar costuri, respectiv a contribuit la creșterea cheltuielilor înregistrate de societate in contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, în condițiile in care in perioada supusă verificării valoarea profitului impozabil al societății a avut o valoare descendentă, si implicit marja profitului a fost în scădere.

Mai mult decat atat, prestatorii XX S.R.L. cu sediul in mun. XX si XX S.R.L. cu sediul in mun. XX, nu au obținut in perioada verificata alte venituri in afara celor

realizate din relatia cu XXX S.R.L. si cu alte doua societăți afiliate acesteia, respectiv XX S.R.L. si XXXX S.R.L. (dl. TXXXX fiind administrator la toate cele trei si asociat la doua dintre aceste societăți), iar prin statutul lor de persoane juridice înregistrate ca si microintreprinderi acestea nu platesc impozit pe profit ci doar un procent de 1 % impozit pe veniturile microîntreprinderilor, asupra veniturilor înregistrate (avand un singur salariat).

În fapt, sunt aplicabile prevederile art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se stipuleaza: *“Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice [...]”*

Mai mult decat atat, potrivit reglementarilor art. 14 alin (2) si (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală referitoare la prevalenta continutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal:

„(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciaza de organul fiscal in concordanta cu realitatea lor economica, determinata in baza probelor administrate in condițiile prezentului cod. Atunci cand există diferente intre fondul sau natura economica a unei operatiuni sau tranzactii si forma sa juridică, organul fiscal apreciaza aceste operatiuni sau tranzactii, cu respectarea fondului economic al acestora.”;

„(3) Organul fiscal stabileste tratamentul fiscal al unei operatiuni avand in vedere doar prevederile legislatiei fiscale, tratamentul fiscal nefiind influentat de faptul ca operatiunea respectiva indeplineste sau nu cerintele altor prevederi legale.”

Astfel, avand in vedere cele expuse mai sus, prin faptul ca societatea nu a putut justifica indeajuns necesitatea inregistrarii intr-un scop economic a acestor achiziții cu prestări de servicii pentru care avea deja in cadrul societății personal calificat pentru efectuarea acestora, organele de inspecție fiscală au considerat ca sunt incidente prevederile referitoare la regulile de aplicare generala a Codului fiscal, respectiv art. 11 alin (1) - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal, unde se stipuleaza foarte clar ca: *“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”*

Astfel, urmare celor constate si menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de..... lei, aferentă acestor facturi de prestări servicii reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru care a fost stabilita o diferență de impozit pe profit suplimentara in suma de lei, dupa cum urmeaza:

Trim. I 2017 chelt. neded. = lei X 16% => lei dif. imp. Profit;
Trim. II 2017 chelt. neded. = lei X 16% => lei dif. imp. Profit;
Trim. III 2017 chelt. neded. = lei X 16% =>lei dif. imp. Profit și
Trim. IV 2017 chelt. Neded. =lei X 16% => lei dif. imp. Profit.

La stabilirea diferentelor de impozit pe profit aferente anului 2017 organul fiscal a aplicat in mod corespunzator prevederile art. 17 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

și, prevederile art. 19 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si prevederile punctului 5 alin. (1) din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Anul 2018

► Societatea a înregistrat și a dedus la calculul rezultatului fiscal aferent anului 2018, cheltuieli în suma de lei înregistrate în contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, conform Fisei de cont pentru operații diverse, reprezentând servicii de consultanță tehnică, inginerie, marketing, agent vânzări - prospectare a pieței, organizare - conducere și gestionare a activității, în baza contractelor încheiate cu persoane juridice (unele exemplificate și în perioada anterioară), după cum urmează:

1. Contract cu durată nedeterminată nr. încheiat cu XX S.R.L., cu sediul în XX, CIF RO 0000, reprezentată de ZZ în calitate de asociat unic și administrator, persoana care deține și calitatea de salariat pe perioadă nedeterminată cu timp parțial (2 ore/zi) al XXX S.R.L. în funcția de inginer de sistem în informatică, conform statului de salarii și a informațiilor din REVISAL accesate în baza de date a organului fiscal.

Potrivit informațiilor din baza de date ANAF, SC XX S.R.L. este persoana juridică platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și a avut un singur salariat în perioada 01.0.....5 - 01.08.2017 în persoana domnului ZZ care a deținut în cadrul societății funcția de inginer electronist.

Conform Declarației 394 depusă de XX S.R.L. cu informațiile centralizate pe perioada 01.01.2015 - 31.12.2019, reiese faptul că această societate a efectuat prestări de servicii doar către societatea supusă verificării, respectiv XXX S.R.L. și către XX S.R.L. CUI RO 00000 - societate cu care se află în relații de afiliere, dl. TXXXX având funcția de administrator la ambele societăți.

2. Contract nr. cu durată de 1 an care se prelungește automat, încheiat cu XX S.R.L., cu sediul în XX, CIF RO 300000, reprezentată de XX în calitate de asociat unic și administrator, persoana care deține și calitatea de salariat cu normă întreagă pe perioadă nedeterminată al XXX S.R.L. în funcția de director, conform statului de salarii și a informațiilor din REVISAL accesate în baza de date a organului fiscal.

Potrivit informațiilor din baza de date ANAF, XX S.R.L. este persoana juridică platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și are un singur salariat angajat cu normă întreagă în perioada 02.05.2019 - până în prezent, în persoana domnului XX care deține tot funcția de director în cadrul societății pe care o administrează.

Conform Declarației 394 depusă de XX S.R.L. cu informațiile centralizate pe perioada 01.01.2015 - 31.12.2019, reiese faptul că această societate a efectuat prestări de servicii doar către societatea supusă verificării, respectiv XXX S.R.L. și către o societate afiliată acesteia XXXX S.R.L. CUI RO 111111111 - dl. TXXXX având funcția de administrator și asociat la ambele societăți.

3. Contract de comision nr. cu durată de 1 an care se prelungește automat, încheiat cu ZZS.R.L., cu sediul în loc. XX (jud. XX), CIF 00000 (neplatitoare de TVA), reprezentată de XXXX în calitate de asociat unic și administrator, persoana care deține și calitatea de salariat cu normă întreagă pe perioadă nedeterminată al XXX S.R.L. în funcția de agent de vânzări, conform statului de salarii și a informațiilor din REVISAL accesate în baza de date a organului fiscal.

Potrivit informațiilor din baza de date ANAF, ZZS.R.L. este persoana juridică având obiect de activitate potrivit codului CAEN - 4619 - Intermedieri în comerțul cu produse diverse și este platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor neavând însă niciun salariat, conform informațiilor din REVISAL.

Avand in vedere faptul ca societatea a inregistrat in contul de cheltuieli 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, in baza contractelor enumerate mai sus ai caror prestatori erau in acelasi timp si salariați ai societății, organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr., organigrama societății si fisele posturilor acestor salariați.

S-a constatat faptul ca societatea nu deține o organigrama privind structura organizatorica a societății, inasa potrivit fișelor posturilor solicitate si puse la dispozitie organelor de inspecție, salariații care aveau încheiate contractele enuntate anterior (in calitate de reprezentanti ai unor societăți sau persoane fizice autorizate), prestau aceleași activitati conform acestor contracte cu cele care erau menționate in fisele posturilor si pentru care erau retribuiti in cadrul societății conform statelor de plata.

Drept urmare, datorita faptului ca aceste prestări de servicii constand in servicii de consultanță tehnică, inginerie, marketing, organizare - conducere si gestionare a activității, agent de vanzari, au fost efectuate de persoane care erau in acelasi timp salariați cu normă întreagă in cadrul societății, aveau aceleași atribuții si desfășurau in cadrul societății potrivit fișelor posturilor puse la dispozitie aceleași activitati cu cele menționate a fi prestate conform contractelor enuntate anterior, necesitatea inregistrării cheltuielilor cu serviciile facturate de XX S.R.L., XX S.R.L. si ZZ S.R.L., nu este relevanta si nici justificata, rezultand faptul ca acestea nu au generat un beneficiu economic ci doar costuri, respectiv au contribuit la creșterea cheltuielilor înregistrate de societate in contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, in condițiile in care in perioada supusă verificării valoarea profitului impozabil al societății a avut o valoare descendentă, si implicit marja profitului a fost în scadere.

Mai mult decat atat, prestatorii XX S.R.L. cu sediul in mun. XX si XX S.R.L. cu sediul in mun. XX, nu au obținut in perioada verificata alte venituri in afara celor realizate din relatia cu XXX S.R.L. si cu alte doua societăți afiliate acesteia, respectiv XX S.R.L. si XXXX S.R.L. (dl. TXXXX fiind administrator la toate cele trei si asociat la doua dintre aceste societăți), iar prin statutul lor de persoane juridice înregistrate ca si microintreprinderi acestea nu platesc impozit pe profit ci doar un procent de 1 % impozit pe veniturile microintreprinderilor, asupra veniturilor înregistrate (avand un singur salariat).

In fapt, sunt aplicabile prevederile art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se stipuleaza: *“Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice [...]”*

Mai mult decat atat, potrivit reglementarilor art. 14 alin (2) si (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală referitoare la prevalenta continutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal:

„(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciaza de organul fiscal in concordanta cu realitatea lor economica, determinata in baza probelor administrate in condițiile prezentului cod. Atunci cand există diferente între fondul sau natura economica a unei operatiuni sau tranzactii si forma sa juridică, organul fiscal apreciaza aceste operatiuni sau tranzactii, cu respectarea fondului economic al acestora.”;

„(3) Organul fiscal stabileste tratamentul fiscal al unei operatiuni avand in vedere doar prevederile legislatiei fiscale, tratamentul fiscal nefiind influentat de

faptul ca operatiunea respectiva indeplineste sau nu cerintele altor prevederi legale.”

Astfel, avand in vedere cele expuse mai sus, prin faptul ca societatea nu a putut justifica indeajuns necesitatea inregistrarii intr-un scop economic a acestor achizitii cu prestări de servicii pentru care avea deja in cadrul societății personal calificat pentru efectuarea acestora, organele de inspectie fiscală au considerat ca sunt incidente prevederile referitoare la regulile de aplicare generala a Codului fiscal, respectiv art. 11 alin (1) - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal, unde se stipuleaza foarte clar ca: *"La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei."*

Astfel, urmare celor constate si menționate mai sus, organele de inspectie fiscală au stabilit ca suma de lei, aferentă acestor facturi de prestări servicii reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru care a fost stabilita o diferenta de impozit pe profit suplimentara in suma delei, dupa cum urmeaza:

Trim. I 2018 chelt. neded. =..... lei X 16% =>..... lei dif. imp. Profit;

Trim. II 2018 chelt. neded. =..... lei X 16% => lei dif. imp. Profit;

Trim. III 2018 chelt. neded. = lei X 16% => lei dif. imp. Profit și

Trim. IV 2018 chelt. neded. = lei X 16% => lei dif. imp. Profit.

La stabilirea diferentelor de impozit pe profit aferente anului 2018 organul fiscal a aplicat in mod corespunzator prevederile art. 17 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și prevederile art. 19 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si prevederile punctului 5 alin. (1) din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Anul 2019

► Societatea a înregistrat si dedus la calculul rezultatului fiscal aferent anului 2019, cheltuieli în sumă înregistrate in contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, conform de lei balanței de verificare aferentă trimestrului II 2019, reprezentând prestări de servicii facturate de societatea afiliata XX S.R.L. XX, avand CUI RO prin factura nr....., care potrivit spuselor administratorului societății verificate reprezintă contravaloarea (cota/parte) aferentă unor servicii refacturate cu organizarea unui eveniment XXX in YY, eveniment organizat de societatea afiliata XX S.R.L., avand ca scop întruniri cu clienții existenți cât si cu clienți potențiali ai celor doua societăți afiliate, in vederea promovării pentru vanzarea ulterioară a mărfurilor constand in diverse aparate electronice, electrice si electrocasnice.

Organele fiscale au mentionat că factura nr..... prin care s-au refacturat servicii de către societatea afiliată are la baza doua contracte principale încheiate între aceasta și XXXX S.R.L. Bucuresti CUI RO00000, respectiv Contract nr. (inregistrat la XXXX S.R.L. sub nr.) si XX S.R.L. XXXX avand încheiat Contract nr.

Potrivit specificatiilor din contractele enuntate, s-au constatat urmatoarele:

- Conform Anexei nr. 1 atasata Contractului nr., serviciile facturate reprezintă cazare (139 camere duble + 48 apartamente) si masa pentru un numar de aproximativ 450/470 persoane, conform facturii Seria OMR nr. in suma de euro, respectiv lei;

-Conform Contractului nr., obiectul contractului reprezintă asigurarea transportului, prezentei și prestației artistului în data de 11 Mai 2019 în cadrul evenimentului privat din YY cu durata de 40 minute, potrivit facturii seria - avans și facturii seria în suma totală de lei.

Având în vedere cele menționate anterior, organele de inspecție consideră ca aceste cheltuieli (cazare, masă, concert), facturate în contul societății afiliate XX S.R.L. și refacturate către XXX S.R.L. de către aceasta, nu reprezintă cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal întrucât nu sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, așa cum este prevăzut la art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice [...].”

Luând în considerare faptul că aceste cheltuieli cu cazare, masă, concert pentru aproximativ 450/470 de persoane, au fost efectuate conform spuselor administratorului societății, pentru clienții existenți și potențiali ai celor două societăți afiliate cu ocazia evenimentului XXX desfășurat în YY, trebuie avute în vedere și trebuie aplicate corespunzător prevederile de la punctul 13 alin. (1) din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, unde se exemplifică cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice și unde cheltuielile cu cazarea, masa și organizarea de spectacole pentru clienții agenților economici, nu sunt prevăzute, acestea nefiind considerate cheltuieli deductibile, respectiv în scopul desfășurării activității și a obținerii de venituri impozabile.

Astfel, potrivit pct. 13 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se stipulează:

”NM: 13 (1) În aplicarea art. 25 alin. (1) NCF, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele: a) cheltuielile de reclama și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclama și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;”

Aceste cheltuieli reprezentând cazare, masă, concert puteau fi cel mult înregistrate ca și cheltuieli de protocol, urmând a se aplica condițiile de deductibilitate limitată pentru cheltuieli de protocol prevăzute la art. 25 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, însă, și în acest caz, doar în baza unor documente justificative foarte clare din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost efectuate doar în beneficiul clienților nu și al salariaților societății, altfel urmând să fie încadrate ca beneficii salariale).

Societatea nu a considerat însă aceste servicii refacturate de societatea afiliată XX S.R.L. ca și cheltuieli de protocol, nefiind înregistrate în contabilitate în contul 623 - Cheltuieli de protocol, reclama și publicitate, ci cheltuieli deductibile integral pe care le-a înregistrat în contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au considerat că suma de lei reprezentând cheltuielile cu prestări de servicii înregistrate în baza facturii nr. nu este deductibilă fiscal și în consecință s-a stabilit o diferență de impozit pe profit

aferentă trimestrului II din anul 2019 în suma de lei (..... lei x 16%), în conformitate cu prevederile art. 17 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile art. 19 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile punctului 5 alin. (1) din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

► De asemenea, societatea a înregistrat și a dedus la calculul rezultatului fiscal aferent anului 2019, cheltuieli în sumă de..... lei înregistrate în contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, conform Fisei de cont pentru operații diverse, reprezentând servicii de consultanță tehnică, inginerie, marketing, agent vânzări - prospectare a pietei, organizare - conducere și gestionare a activității, în baza contractelor încheiate cu persoane juridice (unele exemplificate și în perioada anterioară), după cum urmează:

1. Contract cu durată nedeterminată nr. încheiat cu XXS.R.L., cu sediul în XX, CIF RO 1111111, reprezentată de ZZ în calitate de asociat unic și administrator, persoana care deține și calitatea de salariat pe perioada nedeterminată cu timp parțial (2 ore/zi) al XXX S.R.L. în funcția de inginer de sistem în informatică, conform statului de salarii și a informațiilor din REVISAL accesate în baza de date a organului fiscal.

Potrivit informațiilor din baza de date ANAF, XXS.R.L. este persoana juridică platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și a avut un singur salariat în perioada 01.0.....5 - 01.08.2017 în persoana domnului ZZ care a deținut în cadrul societății funcția de inginer electronist.

Conform Declarației 394 depusă de SC XX S.R.L. cu informațiile centralizate pe perioada 01.01.2015 - 31.12.2019, reiese faptul că această societate a efectuat prestări de servicii doar către societatea supusă verificării, respectiv XXX S.R.L. și către XX S.R.L. CUI RO..... - societate cu care se află în relații de afiliere, dl. TXXXX având funcția de administrator la ambele societăți.

2. Contract nr. cu durată de 1 an care se prelungește automat, încheiat cu XX S.R.L., cu sediul în XX, CIF RO 000000, reprezentată de XX în calitate de asociat unic și administrator, persoana care deține și calitatea de salariat cu normă întreagă pe perioada nedeterminată al XXX S.R.L. în funcția de director, conform statului de salarii și a informațiilor din REVISAL accesate în baza de date a organului fiscal.

Potrivit informațiilor din baza de date ANAF, XX S.R.L. este persoana juridică platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și are un singur salariat angajat cu normă întreagă în perioada 02.05.2019 - până în prezent, în persoana domnului XX care deține tot funcția de director în cadrul societății pe care o administrează.

Conform Declarației 394 depusă de XX S.R.L. cu informațiile centralizate pe perioada 01.01.2015 - 31.12.2019, reiese faptul că această societate a efectuat prestări de servicii doar către societatea supusă verificării, respectiv XXX S.R.L. și către o societate afiliată acesteia XXXX S.R.L. CUI RO 1000000 - dl. TXXXX având funcția de administrator și asociat la ambele societăți.

3. Contract de comision nr. cu durată de 1 an care se prelungește automat, încheiat cu ZZ S.R.L., cu sediul în loc. XX (jud. XX), CIF (neplatitoare de TVA), reprezentată de XXXX în calitate de asociat unic și administrator, persoana care deține și calitatea de salariat cu normă întreagă pe perioada nedeterminată al

XXX S.R.L. in funcția de agent de vanzari, conform statului de salarii si a informațiilor din REVISAL accesate in baza de date a organului fiscal.

Potrivit informațiilor din baza de date ANAF, ZZS.R.L. este persoana juridică avand obiect de activitate potrivit codului CAEN - 4619 - Intermedieri in comertul cu produse diverse si este platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor neavand insa niciun salariat, conform informațiilor din REVISAL.

4. Contract de prestări servicii nr. pe o perioada de 1 an cu posibilitatea de prelungire automata, încheiat cu XXXX cu sediul in XX, CUI XX (neplatitor de TVA), reprezentată de XX in calitate de prestator - obiectul contractului fiind prestarea unor activitati de reparatii ale aparatelor electrice si electrocasnice, intervenții tehnice si verificari ale acestora, persoana care deține si calitatea de salariat cu normă întreagă pe perioada nedeterminată al XXX S.R.L. in funcția de inginer, conform statului de salarii si a informațiilor din REVISAL accesate in baza de date a organului fiscal.

Avand in vedere faptul ca societatea a inregistrat in contul de cheltuieli 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, in baza contractelor enumerate mai sus ai caror prestatori erau in acelasi timp si salariați ai societății, organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr., organigrama societății si fisele posturilor acestor salariați.

S-a constatat faptul ca societatea nu deține o organigrama privind structura organizatorica a societății, insa potrivit fișelor posturilor solicitate si puse la dispozitie organelor de inspecție, salariații care aveau încheiate contractele enuntate anterior (in calitate de reprezentanti ai unor societăți sau persoane fizice autorizate), prestau aceleași activitati conform acestor contracte cu cele care erau menționate in fisele posturilor si pentru care erau retribuiti in cadrul societății conform statelor de plata.

Drept urmare, datorita faptului ca aceste prestări de servicii constand in servicii de consultanta tehnica, inginerie, marketing, organizare - conducere si gestionare a activitatii, agent de vanzari, au fost efectuate de persoane care erau in acelasi timp salariați cu normă întreagă in cadrul societății, aveau aceleași atribuții si desfășurau in cadrul societății potrivit fișelor posturilor puse la dispozitie aceleași activitati cu cele menționate a fi prestate conform contractelor enuntate anterior, necesitatea inregistrarii cheltuielilor cu serviciile facturate de XX S.R.L., XX S.R.L., ZZS.R.L. si PFAXX, nu este relevanta si nici justificata, rezultand faptul ca acestea nu genereaza un beneficiu economic ci doar costuri, respectiv contribuie la creșterea cheltuielilor înregistrate de societate in contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, in condițiile in care in perioada supusă verificării valoarea profitului impozabil al societății are o valoare descendenta, si implicit marja profitului este in scadere.

Mai mult decat atat, prestatorii XX S.R.L. cu sediul in mun. XX si XX S.R.L. cu sediul in mun. XX, nu au obținut in perioada verificata alte venituri in afara celor realizate din relatia cu XXX S.R.L. si cu alte doua societăți afiliate acesteia, respectiv XX S.R.L. si XXXX S.R.L. (dl. TXXXX fiind administrator la toate cele trei si asociat la doua dintre aceste societăți), iar prin statutul lor de persoane juridice înregistrate ca si microintreprinderi acestea nu platesc impozit pe profit ci doar un procent de 1 % impozit pe veniturile microîntreprinderilor, asupra veniturilor înregistrate (avand un singur salariat).

În ceea ce priveste contractul de prestări servicii nr. pe o perioada de 1 an cu posibilitatea de prelungire automata, cu PFAXX, consideram ca inregistrarea de

către XXX S.R.L. a unor cheltuieli cu prestări de servicii (reparații ale aparatelor electrice și electrocasnice, intervenții tehnice și verificări ale acestora) în suma de lei pentru anul 2019 în contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, nu este deloc relevantă și nici justificată, în condițiile în care reprezentantul PFA în persoana d-lui XX era în același timp salariat al societății cu normă întreagă (8 ore/zi) și presta același tip de activitate, având un salariu de încadrare lunar pentru funcția de inginer în cadrul societății conform statelor de salarii, în suma de lei.

Astfel, nu se justifică faptul că societatea a înregistrat cheltuieli cu prestări de servicii în baza contractului nr. în suma de lei/an 2019 în condițiile în care societatea mai avea angajat în persoana d-lui XXX în funcția de electronist și care conform fișei postului pusă la dispoziție avea aceleași atribuții, lucrări, servicii și responsabilități ca ale salariatului XX.

În fapt, sunt aplicabile prevederile art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: *“Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfasurării activității economice [...]”*

Mai mult decât atât, organele fiscale subliniază că, potrivit reglementărilor art. 14 alin (2) și (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală referitoare la prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal:

„(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.”;

„(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.”

Astfel, având în vedere cele expuse mai sus, prin faptul că societatea nu a putut justifica îndeajuns necesitatea înregistrării într-un scop economic a acestor achiziții cu prestări de servicii pentru care avea deja în cadrul societății personal calificat pentru efectuarea acestora, organele de inspecție fiscală au considerat că sunt incidente prevederile referitoare la regulile de aplicare generală a Codului fiscal, respectiv art. 11 alin (1) - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal, unde se stipulează foarte clar ca: *“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

În consecință, urmare celor constatate și menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de lei, aferentă acestor facturi de prestări servicii reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru care a fost stabilită o diferență de impozit pe profit suplimentară în suma de lei, după cum urmează:

Trim. I 2019 chelt. neded. = lei X 16% => lei dif. imp. profit;

Trim. II 2019 chelt. neded. = lei X 16% => lei dif. imp. profit;

Trim. III 2019 chelt. neded. = lei X 16% => lei dif. imp. profit;

Trim. IV 2019 chelt. neded. = 6..... lei X 16% => lei dif. imp. profit.

La stabilirea diferentelor de impozit pe profit aferente anului 2019 organul fiscal a aplicat în mod corespunzător prevederile art. 17 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și prevederile art. 19 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile punctului 5 alin. (1) din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Impozitul pe profit suplimentar stabilit de organele de inspecție aferent cheltuielilor nedeductibile a fost în suma de lei (..... lei + lei + lei + lei + lei).

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

► Societatea XX S.R.L. a înregistrat și a dedus în evidența contabilă în anul 2019 TVA în sumă de lei (baza impozabilă = lei) reprezentând prestări de servicii facturate de societatea afiliată XX S.R.L. XX având CUI RO0 prin factura nr..... (operațiune constatată și la Impozit pe profit - Deficiente pentru anul 2019), care potrivit spuselor administratorului societății verificate reprezintă contravaloarea (cota/parte) aferentă unor servicii refacturate cu organizarea unui eveniment OpenDay în YY, eveniment organizat de societatea afiliată XX S.R.L., având ca scop întruniri cu clienții existenți cât și cu clienți potențiali ai celor două societăți afiliate, în vederea promovării pentru vânzarea ulterioară a mărfurilor constând în diverse aparate electronice, electrice și electrocasnice.

Organele de inspecție menționează că factura nr..... emisă de societatea afiliată are la baza două contracte principale încheiate între aceasta și XXXX S.R.L. XXXX, respectiv Contract nr. (înregistrat la XXXX S.R.L. sub nr.) și XX S.R.L. XXXX având încheiat Contract nr.

Potrivit specificațiilor din contractele enunțate, s-au constatat următoarele:

- Conform Anexei nr. 1 atasată Contractului nr. serviciile facturate reprezintă cazare (139 camere duble + 48 apartamente) și masa pentru un număr de aproximativ 450/470 persoane, conform facturii Seria OMR nr. în suma de euro;

- Conform Contractului nr., obiectul contractului reprezintă asigurarea transportului, prezentei și prestației artistului în data de 11 Mai 2019 în cadrul evenimentului privat din YY cu durata de 40 minute, potrivit ft. seria - avans și ft. seria în suma totală de lei.

Având în vedere cele menționate anterior, organele de inspecție consideră că aceste servicii de cazare, masa, concert (pentru care au fost stabilite deficiente și din punctul de vedere al impozitului pe profit - vezi Constatări impozit pe profit), facturate în contul societății afiliate XX S.R.L. și refacturate de aceasta către XXX S.R.L., nu reprezintă servicii efectuate în scopul desfasurării activității (în coroborare cu motivul de fapt și temeiul de drept menționat la capitolul Constatări impozit pe profit pentru aceeași speta), respectiv servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile din punct de vedere a TVA ale societății, în conformitate cu prevederile art. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere, alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

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

a) operațiuni taxabile;”

În consecința având în vedere faptul că societatea nu poate justifica achiziția acestor prestări de servicii ca fiind efectuată în scopul operațiunilor taxabile efectuate de către aceasta, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență nedeductibilă de TVA aferentă acestei facturi în suma de lei.

► În perioada 01.01.2016 - 31.12.2019, societatea XXX înregistrează în evidența contabilă și deduce TVA în perioada supusă verificării în suma totală de lei (baza impozabilă =lei), TVA aferentă unor facturi de prestări de servicii (pentru care au fost stabilite diferențe și de natura impozitului pe profit - vezi capitol Constatări impozit pe profit), reprezentând servicii de consultanță tehnică, inginerie, marketing, studii de piață, promovarea produselor, activități de publicitate, etc., în baza contractelor încheiate cu persoane juridice înregistrate în scopuri de TVA, după cum urmează:

1. Contract cu durată nedeterminată nr. încheiat cu XXS.R.L., cu sediul în XX, CIF RO 1111111, reprezentată de ZZ în calitate de asociat unic și administrator, persoana care deține și calitatea de salariat cu normă întreagă pe perioada nedeterminată al XXX S.R.L. în funcția de inginer de sistem în informatică, conform statului de salarii și a informațiilor din REVISAL accesate în baza de date a organului fiscal.

Potrivit informațiilor din baza de date ANAF, XX S.R.L. este persoana juridică platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și a avut un singur salariat în perioada 01.0.....5 - 01.08.2017 în persoana domnului ZZ care a deținut în cadrul societății funcția de inginer electronist.

Conform Declarației 394 depusă de XX S.R.L. cu informațiile centralizate pe perioada 01.01.2016 - 31.12.2019, reiese faptul că această societate a efectuat prestări de servicii doar către societatea supusă verificării, respectiv XXX S.R.L. și către XX S.R.L. CUI RO0 - societate cu care se află în relații de afiliere, dl. TXXXX având funcția de administrator la ambele societăți.

2. Contract nr. cu durată de 1 an care se prelungește automat, încheiat cu XX S.R.L., cu sediul în XX, CIF RO 0000000, reprezentată de XX în calitate de asociat unic și administrator, persoana care deține și calitatea de salariat cu normă întreagă pe perioada nedeterminată al XXX S.R.L. în funcția de director, conform statului de salarii și a informațiilor din REVISAL accesate în baza de date a organului fiscal.

Potrivit informațiilor din baza de date ANAF, XX S.R.L. este persoana juridică platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și are un singur salariat angajat cu normă întreagă în perioada 02.05.2019 - până în prezent, în persoana domnului XX care deține tot funcția de director în cadrul societății pe care o administrează.

Conform Declarației 394 depusă de XX S.R.L. cu informațiile centralizate pe perioada 01.01.2016 - 31.12.2019, reiese faptul că această societate a efectuat prestări de servicii doar către societatea supusă verificării, respectiv XXX S.R.L. și către o societate afiliată acesteia.....S.R.L. CUI RO 111111111 - dl. TXXXX având funcția de administrator și asociat la ambele societăți.

Având în vedere faptul că societatea a dedus TVA aferentă unor cheltuieli înregistrate în contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți (vezi Constatări impozit pe profit pentru aceeași s.p.), în baza contractelor enumerate mai sus ai căror prestatori erau în același timp și salariați ai societății, organele de

inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr., organigrama societății și fisele posturilor acestor salariați.

S-a constatat faptul că societatea nu deține o organigramă privind structura organizatorică a societății, însă potrivit fișelor posturilor solicitate și puse la dispoziție organelor de inspecție, salariații care aveau încheiate contractele enunțate anterior (în calitate de reprezentanți ai unor societăți cu statut de microîntreprinderi), prestau aceleași activități conform acestor contracte cu cele care erau menționate în fisele posturilor și pentru care erau retribuiți în cadrul societății conform statelor de plată.

În drept, în coroborare cu motivul de fapt și temeiul de drept invocate de organele de inspecție fiscală la capitolul Constatări impozit pe profit pentru aceeași speta, din punct de vedere a TVA sunt aplicabile prevederile art. 297 alin. (1) și (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile menționate anterior, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a TVA se efectuează cu factura.

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

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precizate, societatea verificată are dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii efectuate de XX S.R.L. XX și XX S.R.L. XX, numai dacă sunt îndeplinite cele două condiții cumulative, și anume: achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și să aibă la bază facturi care să conțină obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Având în vedere aspectele constatate și relatate mai sus, prin prisma faptului că reprezentanții acestor două societăți prestatoare (dl. ZZ și dl. XX) sunt în același timp și salariați cu normă întreagă pe perioada nedeterminată în cadrul XXX S.R.L. și prestează conform specificațiilor din contract servicii de natură celor efectuate în calitate de angajați în funcția de inginer de sistem în informatică, respectiv director în cadrul societății verificate, considerăm că aceste prestări de servicii nu au un conținut economic, societatea nu poate justifica necesitatea efectuării acestora în folosul desfășurării activității și respectiv în scopul operațiunilor taxabile.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au avut în vedere reglementările prevăzute la art. 14 alin. (2) și (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală referitoare la prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal, unde se stipulează:

„(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora”;

„(3) Organul fiscal stabileste tratamentul fiscal al unei operatiuni avand in vedere doar prevederile legislatiei fiscale, tratamentul fiscal nefiind influentat de faptul ca operatiunea respectiva indeplineste sau nu cerintele altor prevederi legale.”

Astfel, avand in vedere cele expuse mai sus, prin faptul ca societatea nu a putut justifica indeajuns necesitatea inregistrarii intr-un scop economic a acestor achiziții cu prestări de servicii pentru care avea deja in cadrul societății personal calificat pentru efectuarea acestora, organele de inspecție fiscală au considerat ca sunt incidente prevederile referitoare la regulile de aplicare generala a Codului fiscal, respectiv art. 11 alin (1) - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal, unde se stipuleaza foarte clar ca: *“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”*

În consecință, urmare celor constate si menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit ca suma de..... lei, reprezentând TVA aferentă acestor facturi de prestări servicii înregistrate in perioada 01.01.2016 - 31.12.2019, nu este deductibila fiscal si a fost stabilita de organele de inspecție fiscală ca diferenta, dupa cum urmeaza:

- ian. 2016, baza impoz. = lei x 20% = lei dif. TVA;
- febr. 2016, baza impoz. = lei x 20% = lei dif. TVA;
- mart. 2016, baza impoz. = lei x 20% = lei dif. TVA;
- apr. 2016, baza impoz. = lei x 20% = lei dif. TVA;
- mai 2016, baza impoz. = lei x 20% = lei dif. TVA;
- iun. 2016, baza impoz. = lei x 20% = lei dif. TVA;
- iul. 2016, baza impoz. = lei x 20% = lei dif. TVA;
- aug. 2016, baza impoz. = lei x 20% = lei dif. TVA;
- sept. 2016, baza impoz. = lei x 20% = lei dif. TVA;
- oct. 2016, baza impoz. = lei x 20% = lei dif. TVA;
- nov. 2016, baza impoz. = lei x 20% = lei dif. TVA;
- dec. 2016, baza impoz. = lei x 20% = lei dif. TVA;
- ian. 2017, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA ;
- febr. 2017, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- mart. 2017, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- apr. 2017, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- mai 2017, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- iun. 2017, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- iul. 2017, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- aug. 2017, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- sept. 2017, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- oct. 2017, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- nov. 2017, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- dec. 2017, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- ian. 2018, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- febr. 2018, baza impoz.=..... lei x 19% = lei dif. TVA;
- mart. 2018, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- apr. 2018, baza impoz. =..... lei x 19% = lei dif. TVA;
- mai 2018, baza impoz. =..... lei x 19% = lei dif. TVA;
- iun. 2018, baza impoz. =..... lei x 19% = lei dif. TVA;

- iul. 2018, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- aug. 2018, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- sept. 2018, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- oct. 2018, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- nov. 2018, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- dec. 2018, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- ian. 2019, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- febr. 2019, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- mart. 2019, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- apr. 2019, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- mai 2019, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- iun. 2019, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- iul. 2019, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- aug. 2019, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- sept. 2019, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- oct. 2019, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- nov. 2019, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA;
- dec. 2019, baza impoz. = lei x 19% = lei dif. TVA.

► Societatea contestatoare înregistrează în Declarațiile (101) privind impozitul pe profit aferente anilor 2016 și 2017, cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil reprezentând cheltuieli de protocol efectuate peste limita prevăzută de lege (pe care societatea le-a înregistrat ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil) dar pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA la momentul achiziției bunurilor și serviciilor.

Depășirea cheltuielilor de protocol pentru care s-a exercitat dreptul de deducere a TVA la momentul achiziției bunurilor și serviciilor înregistrate pe cheltuieli de protocol este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri cu plată în conformitate cu prevederile art. 270 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care se colectează TVA dacă se depășește limita legală prevăzută de lege.

“Art. 270 Livrarea de bunuri

(...)b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

Această operațiune fiind asimilată unei livrări de bunuri cu plată, societatea avea obligația colectării TVA aferentă prin întocmirea unei autofacturi, în conformitate cu prevederile art. 319 alin. (8) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, o singură dată pe an, în anul imediat următor înregistrării cheltuielilor de protocol. Autofactura se emite de regulă în perioada fiscală de întocmire a situațiilor financiare anuale când se determină încadrarea în plafoanele privind cheltuielile de protocol și sponsorizare, etapa considerată fapt generator al TVA și se înregistrează în evidența contabilă și fiscală întocmită în baza jurnalului pentru vânzări completat pentru perioada în care se depune sau trebuie să se depună situațiile financiare anuale.

Societatea nu a întocmit însă autofactura conform prevederilor art. 319 alin. (8) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel încât pentru cheltuielile de protocol efectuate peste limita legală

organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de TVA colectată în suma totală de lei (baza impozabilă = lei), după cum urmează:

- cheltuieli de protocol nedeductibile pentru anul 2016 = lei
=> dif. TVA colectată aferentă lunii ianuarie 2017 (data la care trebuia întocmită autofactura) :

..... lei x 20 % = lei

- cheltuieli de protocol nedeductibile pentru anul 2017 = lei
=> dif. TVA colectată aferentă lunii ianuarie 2018 (data la care trebuia întocmită autofactura) :

..... lei x 19 % = lei

Diferențele stabilite urmări verificării s-au calculat aplicând cotele de taxă corespunzătoare asupra bazei impozabile în conformitate cu prevederile art. 291 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate de la 01.01.2016.

TVA stabilită suplimentar, de organele de inspecție, și contestată de petentă este în suma de lei (..... lei + lei + lei).

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestatară și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

III.1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de lei (..... lei în anul 2016 + lei în anul 2017 + lei în anul 2018 + lei în anul 2019) și TVA în valoare..... lei, aferente facturilor emise de XX S.R.L. (CIF RO xx), XX S.R.L. (CIF RO xx), ZZ PFA (CUI xx), ZZ S.R.L. (CIF xx), XXXX (CUI XX), Direcția Generală de Regională a Finanțelor Publice XX, prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă XX S.R.L. beneficiază de dreptul de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate către aceasta, în condițiile în care documentele prezentate de contestatară nu justifică prestarea efectivă a acestor servicii în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv de operațiuni taxabile, respectiv activitățile remunerate în baza contractelor încheiate nu exced atribuțiilor stabilite prin fișele posturilor pentru angajații proprii.

În fapt, în perioada 2016-2019, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile, efectuate ca urmare a achizițiilor de servicii de consultanță tehnică, inginerie, marketing, agent vânzări-prospectare a pieței, organizare-conducere și gestionare a activității, în baza contractelor încheiate cu persoane juridice, după cum urmează:

- Contract cu durată nedeterminată nr. încheiat cu societatea XX S.R.L., cu sediul în XX, CIF RO xx, reprezentată de XX, în calitate de asociat unic și administrator, persoana care deține și calitatea de salariat pe perioada nedeterminată cu timp parțial (2 ore/zi până în data de 01.08.2017), de la 01.08.2017 angajat cu normă întreagă al XXX S.R.L. în funcția de inginer de sistem în informatică, conform statului de salarii și a informațiilor din REVISAL accesate în baza de date a organului fiscal.

Potrivit informațiilor din baza de date ANAF, XXS.R.L. este persoana juridică platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și a avut un singur salariat în perioada 01.0.....5 - 01.08.2017 în persoana domnului ZZ care a deținut în cadrul societății funcția de inginer electronist.

Conform Declarației 394 depusă de XX S.R.L. cu informațiile centralizate pe perioada 01.01.2016 - 31.12.2019, aceasta societate a efectuat prestări de servicii doar către societatea supusă verificării, respectiv XXX S.R.L. și către XX S.R.L. CUI RO0 - societate cu care se afla în relații de afiliere, dl. TXXXX având funcția de administrator la ambele societăți (XXX S.R.L. și XX S.R.L.).

- **Contract nr. cu durata de 1 an care se prelungește automat, încheiat cu XX S.R.L., cu sediul în XX, CIF RO xx, reprezentată de XX, în calitate de asociat unic și administrator, persoana care deține și calitatea de salariat cu normă întreagă pe perioada nedeterminată al XXX S.R.L. în funcția de director**, conform statului de salarii și a informațiilor din REVISAL accesate în baza de date a organului fiscal.

Potrivit informațiilor din baza de date ANAF, XX S.R.L. este persoana juridică platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și are un singur salariat angajat cu normă întreagă în perioada 02.05.2019 - până în prezent, în persoana domnului XX care deține tot funcția de director în cadrul societății pe care o administrează.

Conform Declarației 394 depusă de XX S.R.L. cu informațiile centralizate pe perioada 01.01.2016 - 31.12.2019, societate a efectuat prestări de servicii doar către societatea supusă verificării, respectiv XXX S.R.L. și către o societate afiliată acesteia XXXX S.R.L. CUI RO 111111111 - dl. TXXXX având funcția de administrator și asociat la ambele societăți (XXX S.R.L. și XXXX S.R.L.).

- **Contract de comision nr. cu durata de 1 an care se prelungește automat, încheiat cu ZZ S.R.L., cu sediul în loc. XX (jud. XX), CIF 111111 (neplatitoare de TVA), reprezentată de XXXX, în calitate de asociat unic și administrator, persoana care deține și calitatea de salariat cu normă întreagă pe perioada nedeterminată al XXX S.R.L. în funcția de agent de vânzări**, conform statului de salarii și a informațiilor din REVISAL accesate în baza de date a organului fiscal.

Potrivit informațiilor din baza de date ANAF, ZZ S.R.L. este persoana juridică având obiect de activitate potrivit codului CAEN - 4619 - Intermedieri în comerț cu produse diverse și este platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor neavând însă niciun salariat, conform informațiilor din REVISAL.

- **Contract de prestări servicii nr. pe o durată de 3 ani cu prelungire automată până la expirarea termenului în data de 30.12.2016, încheiat cu ZZ PFA cu sediul în XX, CUI 00000 (neplatitor de TVA), reprezentată de ZZ în calitate de prestator - obiectul contractului fiind prestarea unor activități de organizare, conducere și gestionare a activității societății, persoana care deține și calitatea de salariat cu normă întreagă pe perioada nedeterminată al XXX S.R.L. în funcția de director**, conform statului de salarii și a informațiilor din REVISAL accesate în baza de date a organului fiscal.

- **Contract de prestări servicii nr. pe o perioada de 1 an cu posibilitatea de prelungire automata, încheiat cu XXXX cu sediul in XX, CUI XX (neplatitor de TVA), reprezentată deXX in calitate de prestator - obiectul contractului fiind prestarea unor activitati de reparatii ale aparatelor electrice si electrocasnice, intervenții tehnice si verificari ale acestora, **persoana care deține si calitatea de salariat cu normă întreagă pe perioada nedeterminată al XXX S.R.L. in funcția de inginer**, conform statului de salarii si a informațiilor din REVISAL accesate in baza de date a organului fiscal.**

În anul 2016:

Societatea a înregistrat și a dedus la calculul rezultatului fiscal aferent anului 2016, cheltuieli în sumă de lei înregistrate in contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, conform Fisei de cont pentru operatii diverse, reprezentând servicii de consultanta tehnica, inginerie, marketing, organizare - conducere si gestionare a activitatii, in baza contractelor încheiate atat cu persoane juridice cat si persoane fizice autorizate, pentru care a fost stabilită o diferenta de impozit pe profit suplimentară în sumă de lei.

În anul 2017:

Societatea a înregistrat și a dedus la calculul rezultatului fiscal aferent anului 2017, cheltuieli în suma de..... lei înregistrate in contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, conform Fisei de cont pentru operatii diverse, reprezentând servicii de consultanta tehnica, inginerie, marketing, agent vanzari - prospectare a pietei, organizare - conducere si gestionare a activitatii, in baza contractelor încheiate cu persoane juridice pentru care a fost stabilită o diferență de impozit pe profit suplimentară în sumă de lei.

În anul 2018:

Societatea a înregistrat și a dedus la calculul rezultatului fiscal aferent anului 2018, cheltuieli in suma de lei înregistrate in contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, conform Fisei de cont pentru operatii diverse, reprezentând servicii de consultanta tehnica, inginerie, marketing, agent vanzari - prospectare a pietei, organizare - conducere si gestionare a activitatii, in baza contractelor încheiate cu persoane juridice pentru care a fost stabilită o diferență de impozit pe profit suplimentară în sumă de lei.

În anul 2019:

Societatea a înregistrat și a dedus la calculul rezultatului fiscal aferent anului 2019, cheltuieli în sumă de..... lei înregistrate în contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, conform Fisei de cont pentru operatii diverse, reprezentând servicii de consultanta tehnica, inginerie, marketing, agent vanzari - prospectare a pietei, organizare - conducere si gestionare a activitatii, in baza contractelor încheiate cu persoane juridice cât și persoane fizice autorizate, pentru care a fost stabilită o diferenta de impozit pe profit suplimentară în sumă de lei

.

Organele de inspecție fiscală au constatat că inregistrarea cheltuielilor în sumă totală de lei (..... lei +..... lei + lei +..... lei) cu prestarea serviciilor menționate nu se justifica din punct de vedere economic si al necesitatii acestora

prin raportarea la obiectul de activitate, acestea având un caracter formal, fara substrat economic, în condițiile in care necesitatea oricărui serviciu contractat trebuie sa fie în directa legatura cu beneficiul obținut în urma prestării.

În altă ordine de idei, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu a putut justifica necesitatea înregistrării într-un scop economic a acestor achiziții cu prestări de servicii pentru care avea deja in cadrul societății personal calificat pentru efectuarea acestora și, mai mult, același personal angajat cu normă întreagă avea contracte încheiate cu societatea petentă fie ca PFA fie, ca societate S.R.L. plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

În consecință, urmare celor constate și menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit ca suma de..... lei, reprezentând TVA aferentă acestor facturi de prestări servicii înregistrate în perioada 01.01.2016 - 31.12.2019, nu este deductibilă.

Petenta susține că toate aceste cheltuieli, precum și TVA aferentă, sunt deductibile fiscal, dar fără a aduce probe în acest sens.

În ceea ce privește contractele de prestări de servicii încheiate cu ZZ PFA - CUI XX si XXXX - CUI XX, petenta susține că nu există o normă juridică imperativă și cu forța coercitivă care să instituie o interdicție legală de a deține atât calitatea de titular de PFA cat si cea de salariat, întrucât asa cum s-a specificat si in raspunsul dat la punctul de vedere formulat de contestatoare relatat la pct. 2 al capitolului VI din Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au obiectat faptul ca aceste persoane fizice sau juridice nu ar avea dreptul sa presteze aceste servicii in baza contractelor încheiate cu societatea verificata, ci au considerat ca aceste prestări de servicii nu sunt justificate a fi necesare pentru desfasurarea activitatii, respectiv in folosul operatiunilor taxabile, neavand un continut economic.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile speței prevederile:

- art. 17 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare:

"Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%."

- art. 19 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

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

-art.25 alin.(1) din același act normativ, care prevede:

"(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",

coroborate cu Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin HG nr.1/2016:

"5. (1) In aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile si cheltuielile sunt cele înregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completările ulterioare, precum si orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor si cheltuielilor."

Astfel, 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, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile care nu sunt aferente desfășurării activității, respectiv realizării de venituri impozabile din desfășurarea activității economice nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin documente legale și corect întocmite.

Totodată, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, **respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.**

În materia taxei pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile:

- art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

"(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 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"Art. 299. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) *pentru taxa datorata sau achitata, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de către o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 319 [...];"*

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă serviciilor care i-au

fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodata, legislatia fiscală conditioneaza deductibilitatea TVA a achizițiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa condițiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Totodată, conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate în scopul activității economice, iar orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit căroră:

„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii, dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului [...]”.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Organele de inspecție și-au exercitat dreptului de apreciere conform prevederilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art. 6, fiind îndreptățite sa aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevazute de lege și să adopte soluția întemeiată pe soluția legal, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza, raportat la momentul luării unei decizii.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se rețin următoarele:

- petenta nu a justificat necesitatea și realitatea serviciilor efectuate de XX S.R.L., XX S.R.L. si ZZS.R.L. precum și de YY și PFA XX ;

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

- nu a prezentat documentele justificative, devize, situații de lucrări, etc. pentru serviciile efectuate;

- cele trei persoane juridice (XX S.R.L., XX S.R.L. și ZZS.R.L.) enunțate mai sus cu care societatea a încheiat contracte de prestări servicii (servicii de consultanță tehnică, inginerie, marketing, agent vânzări - prospectare a pietei, organizare - conducere și gestionare a activității) sunt persoane juridice platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor care au avut un singur salariat (cu excepția ZZS.R.L., care nu a avut niciun salariat), reprezentate de persoane care dețineau și calitatea de salariați în cadrul societății verificate iar conform fișelor posturilor solicitate de organele de inspecție fiscală și puse la dispoziție de către XXX S.R.L., activitatea desfășurată de către salariați coincide cu prestările de servicii specificate în contractele încheiate cu societatea petentă;

- atât dl.XX, asociat unic la XX S.R.L. și angajat la această societate în funcția de inginer, cât și dl.XX asociat unic la XX S.R.L. și angajatul acestei societăți ca director sunt de asemenea angajați pe aceleași funcții, respectiv inginer și director la societatea XXX S.R.L..

Dl.XX până la data de 01.08.2017 a fost angajat cu timp parțial-2 ore iar de la 01.08.2017 pe perioada nedeterminată cu 8 ore iar dl.XX, director pe perioadă nedeterminată cu 8 ore pe zi;

- dl. XXXX, în calitate de asociat unic și administrator al societății ZZ S.R.L., deține și calitatea de salariat cu normă întreagă pe perioada nedeterminată al XXX S.R.L. în funcția de agent de vânzări;

- referitor la cele 2 PFA, dl. ZZ și dl. XX, de asemenea, au fost angajați și sunt angajați ca director, dl. ZZ, respectiv inginer dl. XX la societatea XXX S.R.L., iar obiectul contractelor lor este prestarea unor activități de organizare, conducere și gestionare a activității societății dl. ZZ, respectiv prestarea unor activități de reparații ale aparatelor electrice și electrocasnice, intervenții tehnice și verificări ale acestora, dl. XX .

- din analiza fișelor posturilor a persoanelor angajate și a contractelor încheiate, mai sus detaliate, se reține că aceleași persoane fizice au dublă calitate de angajați și prestatori de servicii cu aceleași sarcini de servicii și din punct de vedere economic contractarea activităților desfășurate de însăși angajații societății contestatoare nu este justificată.

Contestatoarea face afirmații nefondate la adresa organelor de inspecție fiscală și anume ca acestea ar fi comis *“un abuz în serviciu și o depășire flagrantă a competențelor organelor fiscale”* întrucât au solicitat în scris prin Adresa nr. organigrama societății și fișele posturilor acestor salariați, neavând cunoștință sau ignorând voit prevederile art. 7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal, alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actualizat, care prevede în mod expres ca *“organul fiscal este îndreptățit să examineze din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/ platitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”*

Documente solicitate prin Adresa nr. (organigrama societății și fișele posturilor salariaților) reprezintă în fapt mijloace de probă necesare în stabilirea corectă a stării de fapt fiscale referitoare la speța în cauză.

Astfel, potrivit art. 55 - Mijloace de proba, la alin. (1) si (2) lit. a), se stipuleaza urmatoarele:

“(1) Constituie proba orice element de fapt care serveste la constatarea unei stari de fapt fiscale, inclusiv inregistrari audio-video, date si informatii aflate in orice mediu de stocare, precum si alte mijloace materiale de proba, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, in condițiile legii, administrazza mijloace de proba, putand proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/ platitorului si a altor persoane;”

Mai mult decât atât, prevederile art. 72 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală, actualizată, stipulează clar că:

”Art. 72. Forța probanta a documentelor justificative și evidentelor contabile.*Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului/ platitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. In cazul in care există si alte acte declarative, acestea vor fi luate in considerare la stabilirea bazei de impozitare.”*

În consecință, avand in vedere prevederile legale enuntate mai sus, organele de soluționare a contestatiilor consideră că organele fiscale au aplicat in mod corect si au respectat prevederile legale in vigoare, apreciind ca documentele solicitate sunt relevante pentru clarificarea situației de fapt.

De altfel, contestatoarea face afirmatii nefondate referitoare la componenta organelor de inspecție fiscală, in condițiile in care chiar aceasta, prin dispozițiile art. 124 alin. (2) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedura fiscală, actualizat, are obligatia de a colabora cu organele fiscale prin prezentarea tuturor informațiilor si documentelor necesare organelor de inspecție fiscală.

În speță, potrivit alin. (2) art. 124 din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedura fiscală, actualizat, se stipuleaza urmatoarele:

“(2) Contribuabilul/Platitorul are obligatia sa colaboreze la constatarea starilor de fapt fiscale. Acesta este obligat sa dea informatii, sa prezinte la locul de desfasurare a inspecției fiscale toate documentele, precum si orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”

Astfel este de neînțeles afirmatia contestatoarei potrivit careia organul fiscal a solicitat organigrama societății, fisele posturilor, statele de plata si *”extrase ReviSal”* (care in sa nu au fost solicitate întrucat pot fi accesate, si au fost accesate, de organele fiscale din baza de date proprie), eludand astfel prevederile art. 68 din Codul de procedura fiscală, insinuand ca organele de inspecție fiscală ar fi avut obligatia sa solicite aceste documente de la terți (in speta de fata, de la Inspectoratul Teritorial de Munca XX), ceea ce este in mod evident si mai absurd avand in vedere chiar prevederile alin. (2) art. 124 din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedura fiscală, actualizat, din care am citat anterior.

In mod cert, organele de inspecție fiscală ar fi procedat in timpul inspecției la solicitarea acestor documente de la institutiile abilitate daca ele nu ar fi existat la sediul societății sau daca aceasta ar fi avut obiectiuni la momentul acela privind prezentarea lor organelor de inspecție fiscală.

Contestatoarea nu este de acord cu argumentul organelor de inspecție fiscală (invocand prevederi din Codul Civil art. 1169 si 1281, cat si art. 16 alin. (2) din O.U.G. nr. 44/2008 actualizat) referitor la faptul ca aceste prestări de servicii au fost efectuate de persoane care erau in acelasi timp salariați cu normă întreagă in cadrul societății, aveau aceleași atribuții și desfășurau in cadrul societății potrivit fișelor posturilor aceleași activitati cu cele menționate a fi prestate conform contractelor menționate.

Totodata, contestatoarea nu este de acord cu aprecierea organelor de inspecție fiscală referitoare la valoarea prestărilor de servicii (ex.: YY stabilita prin Contractul nr., în comparatie cu valoarea muncii prestate de aceeași persoana in calitate de salariat pentru activitati de aceeași natura in cadrul societății, apreciind ca aceste colaborari cu PFA s-au efectuat in baza prevederilor Codului civil, însă nu ia in considerare aspectele de natura fiscală generate ca urmare a derularii acestor contracte de prestări servicii încheiate atat cu PFA - uri, cat si cu societăți comerciale, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere al cheltuielilor si a TVA aferentă, conform motivelor de fapt si temeiurilor de drept expuse de organele de inspecție fiscală in cuprinsul Raportului de inspecție fiscală.

In privinta celor trei societăți comerciale, respectiv XX S.R.L., XX S.R.L. si ZZ S.R.L., cu care societatea a încheiat de asemenea contracte de prestări servicii pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere al cheltuielilor si TVA aferentă, contestatoarea argumenteaza legalitatea colaborarii prin invocarea art. (1) si art. 284 din Legea privind societățile comerciale nr. 31/1990, actualizata, neluand in considerare nerespectarea prevederilor fiscale, conform motivelor de fapt si temeiurilor de drept expuse de organele de inspecție fiscală .

Cele trei persoane juridice (XX S.R.L., XX S.R.L. și ZZ S.R.L.) cu care societatea petentă a încheiat contracte de prestări servicii (servicii de consultanta tehnica, inginerie, marketing, agent vanzari - prospectare a pietei, organizare - conducere si gestionare a activitatii) sunt persoane juridice platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor care au avut un singur salariat (cu exceptia ZZ S.R.L., care nu a avut niciun salariat), reprezentate, de persoane care dețineau si calitatea de salariați in cadrul societății contestatoare, iar conform fișelor posturilor, activitatea desfasurata de către salariați coincide cu prestările de servicii specificate în contractele încheiate cu societatea.

PFA-urile care au desfasurat prestări de servicii către XXX S.R.L. in baza contractelor încheiate cu aceasta erau reprezentate de persoane fizice care dețineau in acelasi timp si calitatea de salariați cu aceleași atribuții si care desfășurau aceleași activitati specificate in fisele posturilor.

Cei trei prestatori, XX S.R.L. CUI RO xx, XX S.R.L. CUI RO xx, in afara prestărilor de servicii facturate către XXX S.R.L., au efectuat prestări de servicii doar cu alte doua societăți, respectiv XX S.R.L. CUI RO si XXXX S.R.L. CUI RO 11111111, societăți aflate in relatii de afiliere, dl. TXXXX avand funcția de administrator la ambele societăți, iar la XXXX S.R.L. avand si calitatea de asociat in procent de 50%.

În alta ordine de idei, societatea mai avea, in aceeași perioada, pe langa persoanele in cauza si alti salariați care aveau aceleași functii, indeplineau

aceleași atribuții și desfășurau aceleași activități în cadrul societății în baza contractelor de muncă, astfel încât nu se justifică înregistrarea altor cheltuieli suplimentare cu prestări de servicii constând în activități de aceeași natură pentru care avea deja personal angajat cu normă întreagă pe perioada nedeterminată.

Contrar inspecției, societatea petentă consideră că a îndeplinit toate condițiile legale pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor în valoare de lei, fără să prezinte documente care să certifice cele afirmate de aceasta.

În ceea ce privește necesitatea prestării serviciilor, organul competent să soluționeze contestația reține că, în raport de împrejurarea că petenta a beneficiat în derularea activității sale de serviciile d-lor ZZ și XX, salariați ai săi, nu justifică în perioada verificată necesitatea contractării unor servicii similare celor prestate de proprii salariați (personal specializat), aceste cheltuieli realizate de societatea petentă neputându-se reține că s-au realizat în scopul desfășurării activității economice.

Achizițiile de prestări de servicii încheiate atât cu persoane juridice, cât și cu PFA-uri, în baza contractelor de prestări servicii, nu se justifică atâta timp cât valoarea cheltuielii înregistrată în contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, respectiv a serviciilor prestate în afara orelor de program de aceeași persoană care dețineau și calitatea de salariați în cadrul societății, este nejustificat mai mare decât cuantumul salariului acordat acestora pentru prestarea aceleiași activități în cadrul celor 8 ore de program.

Contestatoarea nu a prezentat nici în punctul de vedere din Raportul de inspecție fiscală și nici în cuprinsul prezentei contestații alte argumente pertinente și nu a pus la dispoziție documente edificatoare cu care să dovedească faptul că serviciile prestate de XX S.R.L. CUI RO xx, XX S.R.L. CUI RO xx, ZZ - PFA CUI xx, ZZ S.R.L. CUI RO xx și XX - PFA CUI XX în perioada fiscală 2016 - 2019 au fost efectiv prestate și au fost necesare pentru desfășurarea obiectului de activitate, având în vedere că nu generează un beneficiu economic ci doar costuri, respectiv contribuie la creșterea cheltuielilor înregistrate de societate în contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, în condițiile în care în perioada supusă verificării valoarea profitului impozabil al societății are o valoare descendentă, și implicit marja profitului este în scădere.

Având în vedere toate aceste elemente și luând în considerare faptul că aceste cheltuieli nu sunt justificate suficient, doar în baza facturilor de prestări de servicii și a contractelor încheiate cu prestatorii, se reține că aceste cheltuieli înregistrate cu prestările de servicii în baza contractelor încheiate cu persoanele juridice și PFA-uri nu au un conținut economic, fiind create artificial, astfel spetei sunt aplicabile și prevederile art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care acordă dreptul organului fiscal ***”sa nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic...”***

Pentru a defini sintagma de ***”tranzacție care nu are un scop economic”*** învederam prevederile pct. 4 din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care stipulează:

”NM. (4) În sensul art. 11 alin. (1) NCF, prin tranzacție fara scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.[...]”

Prin modalitatea în care contestatara a înțeles să motiveze contestația, nu se poate identifica vreun element însoțit de probe, argumentat legal care să contrazică și să înlăture considerentele în baza cărora organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit și TVA aferent achizițiilor de servicii prestate de XX S.R.L., XX S.R.L. și ZZ S.R.L., ZZ PFA și dl. XX PFA, în speță, devin incidente prevederile art.276 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

În consecință, societatea contestatoare nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală care să infirme situația de fapt constatată de inspecția fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, motive pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de lei și TVA în sumă de..... lei

III.2. În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în trimestrul II al anului 2019 în sumă de lei și TVA în sumă de lei, aferente facturii emise de terțul XX S.R.L., pentru evenimentul XXX organizat în Poiana Brașov de către societatea afiliată, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal aceste obligații fiscale, în condițiile în care argumentele nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.

În fapt, în trimestrul II 2019, societatea contestatoare a înregistrat și dedus la calculul rezultatului fiscal aferent anului 2019 cheltuieli în sumă de lei, înregistrate în contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, conform balanței de verificare.

Aceste cheltuieli au reprezentat prestări de servicii facturate de societatea afiliată XX S.R.L. dnXX, având CUI RO0, prin factura nr....., care potrivit spuselor administratorului societății verificate a reprezentat contravaloarea (cota/parte) aferentă unor servicii refacturate cu organizarea unui eveniment XXX în YY, eveniment organizat de această societate afiliată XX S.R.L., având ca scop întruniri cu clienții existenți și cu clienți potențiali ai celor două societăți afiliate, în vederea promovării pentru vânzarea ulterioară a mărfurilor constând în diverse aparate electronice, electrice și electrocasnice.

Factura nr....., prin care s-au refacturat servicii de către societatea afiliată, are la baza două contracte principale încheiate între aceasta și XXXX S.R.L. XXXX,

respectiv Contract nr. (înregistrat la XXXX S.R.L. sub nr.) și XXS.R.L. XXXX, având încheiat Contract nr.

Potrivit specificațiilor din contractele enunțate s-au constatat următoarele:

- Conform Anexei nr. 1 atașată Contractului nr., serviciile facturate reprezintă cazare (139 camere duble + 48 apartamente) și masa pentru un număr de aproximativ 450/470 persoane, conform facturii, Seria OMR nr. în suma de euro, respectiv lei;

- Conform Contractului nr., obiectul contractului reprezintă asigurarea transportului, prezentei și prestației artistului în data de 11 Mai 2019 în cadrul evenimentului privat din YY cu durata de 40 minute, potrivit facturii, seria - avans și factura seria în sumă totală de lei.

Organele de inspecție au considerat că aceste cheltuieli (cazare, masa, concert), facturate în contul societății afiliate XX S.R.L. și refacturate către XXX S.R.L. de către aceasta, nu reprezintă cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal întrucât nu sunt efectuate în scopul desfasurării activității economice, așa cum este prevăzut la art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

Pe de altă parte, organele de inspecție consideră aceste cheltuieli reprezentând cazare, masa, concert puteau fi cel mult înregistrate ca și cheltuieli de protocol urmând a se aplica condițiile de deductibilitate limitată pentru cheltuieli de protocol prevăzute la art. 25 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, însă și în acest caz, doar în baza unor documente justificative foarte clare din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost efectuate doar în beneficiul clienților nu și al salariaților societății, altfel urmând să fie încadrate ca beneficii salariale.

Societatea nu a considerat însă aceste servicii refacturate de societatea afiliată XX S.R.L. ca și cheltuieli de protocol nefiind înregistrate în contabilitate în contul 623 - Cheltuieli de protocol.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de lei, reprezentând cheltuieli înregistrate deductibile la calculul impozitului pe profit, și pentru suma de lei, reprezentând TVA dedusă integral, aferente acestei refacturări de servicii de către societatea afiliată.

Petenta susține că evenimentul XXX, a fost unul global, nu putea fi disjuns în mod artificial și nici redus la nivelul unor servicii de masă, cazare și spectacole, cât timp este justificat scopul evenimentului și finalitatea economică raportat la încasările rezultate din comenzile emise de către clienți și consideră deductibile cheltuielile "cazare, masa, concert" facturate în contul societății XXX S.R.L. și refacturate către aceasta.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile speței prevederile:

- art. 17 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%."

- art. 19 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementarilor 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."

coroborat cu prevederile punctului 5, alin. (1) din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

"5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor."

-art.25 alin.(1) din același act normativ, care prevede:

"(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",

coroborat pct. 13, alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se stipulează:

"În aplicarea art. 25 alin. (1) NCF, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele: a) cheltuielile de reclama și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclama și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstratii la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vanzarilor;"

Astfel, 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, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile care nu sunt aferente desfășurării activității, respectiv realizării de venituri impozabile din desfășurarea activității economice nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin documente legale și corect întocmite.

Totodată, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor

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

două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.

În materia taxei pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile:

- art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

b) operațiuni taxabile”

- art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Art. 299. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de către o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 319 [...];”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă serviciilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodata, legislatia fiscală conditioneaza deductibilitatea TVA a achizițiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa condițiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Totodată, conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate în scopul activității economice, iar orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit cărora:

„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii, dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar

și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului [...]”.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Luând în considerare faptul că aceste cheltuieli cu cazare, masa, concert pentru aproximativ 450/470 de persoane, au fost efectuate conform spuselor administratorului societății, pentru clienții existenți și potențiali ai celor două societăți afiliate cu ocazia evenimentului XXX desfășurat în YY, trebuie avute în vedere și trebuie aplicate corespunzător prevederile de la punctul 13 alin. (1) din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, unde se exemplifică cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice și unde cheltuielile cu cazarea, masa și organizarea de spectacole pentru clienții agenților economici, nu sunt prevăzute, acestea nefiind considerate cheltuieli deductibile, respectiv în scopul desfășurării activității și a obținerii de venituri impozabile.

În speță, sunt incidente prevederile art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249- Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250- Obiectul probei și mijloacele de proba

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută

la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

Prin urmare, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea ca sarcina probei revine contestatarii.

Se reține ca sarcina probei nu implica un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretenție în cadrul caii administrative de atac, ne probarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, precum și motivația petentei, respectiv documentele prezentate ca mijloace de probă, reținem următoarele:

Referitor la cheltuielile înregistrate ca deductibile și TVA aferentă desfășurării evenimentului la Poiana Brașov - XXX, societatea XXX S.R.L. susține că sunt deductibile cheltuielile "cazare, masa, concert" facturate în contul societății XXX S.R.L. și refacturate către aceasta, dar nu prezintă nici un mijloc de probă.

Petenta nu a anexat în motivarea contestației documente justificative de natura mijloacelor de probă, care să motiveze pretențiile din contestația formulată, în condițiile în care Codul de procedură fiscală la art. 73 alin. (1).

Organul de soluționare reține că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru serviciile refacturate cu organizarea unui eveniment XXX în YY, eveniment organizat în fapt de societatea afiliată XX S.R.L. și nu de către societatea contestatoare, deoarece **simpliciter prezentarea a unor facturi nu poate asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabil.**

În concluzie, prin modalitatea în care contestatara a înțeles să motiveze contestația, nu se poate identifica vreun element însoțit de probe, argumentat legal care să contrazică și să înlăture considerentele în baza cărora organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de servicii de masă și cazare, în speță devin incidente prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. ”

În consecință, societatea contestatoare nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală care să infirme situația de fapt constatată de inspecția fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, fapt pentru care în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** contestația societății în ceea ce privește **impozitul pe profit în sumă de lei și TVA în sumă de lei.**

III.3. În ceea ce privește TVA în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal această obligație fiscală, în condițiile în care argumentele nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.

În fapt, în cursul anilor 2016 și 2017, societatea contestatoare a efectuat cheltuieli de protocol peste limita legală fiind considerate și înregistrate ca nedeductibile fiscal de către aceasta.

Cheltuielile au fost înregistrate ca și cheltuieli nedeductibile în Declarațiile (101) privind impozitul pe profit aferente anilor 2016 și 2017, pentru acestea societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA la momentul achiziției bunurilor și serviciilor, dar nu a efectuat ajustarea TVA la sfârșitul anilor fiscali.

Organele de inspecție fiscală au stabilit urmarea verificării o diferență de TVA colectată în sumă de lei (baza impozabilă = lei) .

Contestatoarea nu este de acord cu modul de calcul al diferențelor de TVA colectată de către organele de inspecție fiscală prin aplicarea cotelor standard de TVA asupra bazei impozabile reprezentând valoarea nedeductibilă a cheltuielilor de protocol, argumentând că în perioada fiscală 2016 - 2017 aceasta ar fi efectuat atât achiziții de bunuri și servicii (aferente cheltuielilor de protocol înregistrate în contabilitate) pentru care nu s-a înregistrat deloc TVA cât și achiziții de bunuri și servicii cu cota redusă de TVA de 9% și cota standard de 19%, respectiv 20%.

Contestatoarea menționează în cuprinsul contestației care sunt sumele aferente achizițiilor efectuate pentru care nu s-a înregistrat deloc TVA, cât și a achizițiilor de bunuri și servicii cu cota redusă de TVA de 9% și cota standard de 19%, respectiv 20%, fără însă a pune la dispoziție, a anexa prezentei contestații, noi documente din care să reiasă și să justifice ceea ce susține.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- art. 270 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 270 - Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Norme metodologice

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin normele metodologice. Norme metodologice

(3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):

a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing;

b) transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, în urma executării și-lite; Norme metodologice

c) trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri.

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 305 alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției.”

- art. 319, alin. (8) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Persoana înregistrată conform art. 316 trebuie să autofactureze, în termenul prevăzut la alin. (16), fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii către sine.”

coroborat cu pct.92 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor meteoologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Autofactura pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii către sine trebuie emisă numai dacă operațiunile în cauză sunt taxabile și numai în scopul taxei, fiind obligatorie menționarea următoarelor informații:

a) numărul facturii, care este un număr secvențial acordat în baza unei sau mai multor serii, ce identifică în mod unic o factură;

b) data emiterii;

c) numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA ale persoanei impozabile, la rubrica Furnizor;

d) la rubrica Cumpărător, numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA ale persoanei impozabile sau, după caz, ale beneficiarului;

e) denumirea și descrierea bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate;

f) valoarea bunurilor sau serviciilor, exclusiv taxa;

g) cota de taxă aplicabilă;

h) valoarea taxei colectate.

(4) Informațiile din factura emisă prin autofacturare se înscriu în jurnalele pentru vânzări și sunt preluate corespunzător în decontul de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fiscal, ca taxă colectată.

(5) În cazul depășirii plafoanelor stabilite la pct. 7 alin. (12) pentru operațiunile prevăzute la art. 270 alin. (8) lit. c) din Codul fiscal, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal au obligația să întocmească autofactura conform prevederilor alin. (2) numai în scopuri de TVA. Autofactura va cuprinde la rubrica Cumpărător informațiile de la alin. (3) lit. c), iar în cazul bunurilor acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol,

sponsorizare, mecenat, în loc de denumirea și descrierea bunurilor livrate se poate menționa, după caz: depășire plafon protocol, sponsorizare sau mecenat.”

În ceea ce privește **deducerea TVA aferente cheltuielilor de protocol**, trebuie acordată o atenție deosebită următoarelor situații:

- a. bonurile fiscale;
- b. achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun;
- c. bunurile de mică valoare acordate gratuit.

a) Deducerea TVA aferente cheltuielilor de protocol pe baza bonurilor fiscale

Deducerea taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor de protocol realizate pe baza bonurilor fiscale se face la fel ca la orice altă achiziție de bunuri și servicii efectuată pe baza unor bonuri fiscale, cu respectarea prevederilor art. 299 alin. (1) din Codul fiscal și ale pct. 69 alin. (3) coroborat cu pct. 69 alin. (6) din normele metodologice, potrivit cărora, pentru achizițiile de bunuri și servicii, TVA poate fi dedusă de beneficiar și pe bază de bonuri fiscale emise în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Conform art. 1 alin. (2) din OUG nr. 28/1999, utilizatorii de case de marcat au obligația de a emite bonuri fiscale și de a le înmâna clienților, iar la solicitarea acestora, utilizatorii vor elibera și factură.

Art. 10 lit. g) din ordonanța de urgență prevede că neînținerea bonului fiscal clientului de către operatorul aparatului de marcat electronic fiscal și/sau neeliberarea facturii la solicitarea clientului constituie contravenție și, în conformitate cu art. 11 alin. (2), se sancționează cu amendă de 1.250 lei, care se aplică persoanelor fizice.

Potrivit art. 12 alin. (3) din același act normativ, contravenientul poate achita, în termen de cel mult 48 de ore de la data încheierii procesului-verbal ori, după caz, de la data comunicării acestuia, jumătate din cuantumul amenzii.

b) Deducerea TVA aferente achizițiilor de băuturi alcoolice și produse din tutun

Potrivit art. 297 alin. (7) lit. b) din Codul fiscal, **nu este deductibilă TVA datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun**, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.

Pentru băuturile alcoolice servite la restaurant sau oferite în cazul serviciilor de catering, conform art. 291 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal coroborat cu pct. 37 alin. (12) din normele metodologice, este aplicată cota standard de TVA (20% pentru anul 2016 și 19% începând cu anul 2017), dar nu se consideră că are loc o livrare separată de bunuri, oferirea de băuturi alcoolice făcând parte din serviciile de restaurant sau de catering.

c) Deducerea TVA aferente bunurilor de mică valoare acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol

Conform art. 304 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, nu se efectuează ajustarea TVA deduse inițial în cazul acordării de bunuri de mică valoare (**sub plafonul de 100 lei, exclusiv TVA**) în mod gratuit în cadrul acțiunilor de protocol.

Taxă colectată reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii taxabile la momentul exigibilității taxei, efectuate sau care urmează a fi efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform art. 307-309 (art. 266 alin. (1) pct. 32 din Codul fiscal).

În ceea ce privește taxa colectată aferentă cheltuielilor de protocol, trebuie să definim în continuare livrarea de bunuri și prestarea de servicii.

a) Livrarea de bunuri

Potrivit art. 270 alin. (1) din Codul fiscal, este considerat livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca proprietar, iar în conformitate cu art. 270 alin. (8) lit. c) din Cod coroborat cu pct. 7 alin. (12) lit. a) din normele metodologice, nu constituie livrare de bunuri acordarea de bunuri de mică valoare în mod gratuit în cadrul acțiunilor de protocol dacă valoarea fiecărui cadou oferit este mai mică sau egală cu plafonul de **100 lei, exclusiv TVA**. Cadoul cuprinde unul sau mai multe bunuri oferite gratuit.

b) Prestarea de servicii

Conform art. 271 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal coroborat cu pct. 8 alin. (8) din normele metodologice, nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată în sensul art. 271 alin. (4) prestarea de servicii în mod gratuit în cadrul acțiunilor de protocol în măsura în care aceste acțiuni sunt realizate în scopuri legate de activitatea economică a persoanei impozabile, nefiind aplicabil plafonul de 100 lei prevăzut la pct. 7 alin. (12) lit. a).

c) Depășirea plafonului

În situația în care persoana impozabilă a oferit și cadouri care depășesc individual plafonul de 100 lei, exclusiv TVA, aceasta însumează valoarea depășirilor de plafon aferente unei perioade fiscale (lună/trimestru/semestru/an), care constituie livrare de bunuri cu plată, și colectează taxa, dacă TVA aferentă bunurilor respective este deductibilă total sau parțial. Se consideră că livrarea de bunuri are loc în ultima zi lucrătoare a perioadei fiscale în care bunurile au fost acordate gratuit și a fost depășit plafonul.

Legiuitorul face distincție între cadou și produs, în sensul că un cadou cuprinde unul sau mai multe produse. Un cadou reprezintă ceea ce este acordat gratuit unui singur partener de afaceri și poate conține unul sau mai multe produse, motiv pentru care în privința depășirii plafonului **se însumează doar valoarea produselor care formează un cadou, nu și valoarea cadourilor**.

În normele de aplicare se arată ca baza impozabilă, respectiv valoarea depășirilor de plafon, și taxa colectată aferentă se înscriu în autofactura prevăzută la art. 319 alin. (8) din Codul fiscal, care se include în decontul întocmit **pentru perioada fiscală** în care persoana impozabilă a acordat bunurile gratuit în cadrul acțiunilor de protocol și a depășit plafonul.

Din analiza documentelor atasate la dosarul cauzei și potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

Depășirea cheltuielilor de protocol este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri cu plată, societatea XX S.R.L. avea obligația colectării TVA aferentă prin întocmirea unei autofacturi, în conformitate cu prevederile art. 319 alin. (8) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, o singură dată pe an, în anul imediat următor înregistrării cheltuielilor de protocol. Autofactura se emite de regulă în perioada fiscală de întocmire a situațiilor financiare anuale când se determină încadrarea în plafoanele privind cheltuielile de protocol și sponsorizare, etapa considerată fapt generator al TVA și se înregistrează în evidența contabilă și fiscală întocmită în baza jurnalului pentru vânzări completat pentru perioada în care se depune sau trebuie să se depună situațiile financiare anuale.

Deși contestația nu este de acord cu modul de calcul al diferențelor de TVA colectată de către organele de inspecție fiscală prin aplicarea cotelor standard de TVA asupra bazei impozabile reprezentând valoarea nedeductibilă a cheltuielilor de protocol, argumentând că în perioada fiscală 2016 - 2017 aceasta ar fi efectuată atât achiziții de bunuri și servicii (aferele cheltuielilor de protocol înregistrate în contabilitate) pentru care nu s-a înregistrat deloc TVA, cât și achiziții de bunuri și servicii cu cota redusă de TVA de 9% și cota standard de 19%, respectiv 20%, **aceasta nu prezintă niciun mijloc de probă prin care să argumenteze cele susținute.**

De altfel prin Adresa nr..... organele de inspecție arată că valorile de lei pentru anul 2016 și..... lei, reprezentând valoarea TVA menționate de contestație „sunt aferente tuturor achizițiilor de bunuri și servicii destinate protocolului (atât cheltuieli deductibile cât și nedeductibile - peste limita legală) astfel încât pentru partea de cheltuieli nedeductibile nu se poate aplica cote diferențiate de TVA.”

De asemenea se menționează că: „în timpul efectuării verificării, contestația nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente de achiziție (facturi, bonuri fiscale, etc.), motivând în urma discuțiilor avute ca în perioada 2016 - 2017 de evidența contabilă a fost răspunzătoare o altă persoană și astfel nu poate identifica documentele care au stat la baza înregistrării acestor cheltuieli în Registrul de evidența fiscală și în Declarațiile privind impozitul pe profit aferente perioadei fiscale 2016 - 2017.”

Petenta nu a anexat în motivarea contestației documente justificative de natură mijloacelor de probă, care să motiveze pretențiile din contestația formulată, în condițiile în care Codul de procedură fiscală la art. 73 alin. (1) reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului.

„Art. 73- Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249- Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250- Obiectul probei și mijloacele de proba

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

Prin urmare, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturala și de o implacabilă logică juridică, este aceea ca sarcina probei revine contestatarei.

Se reține ca sarcina probei nu implica un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretenție în cadrul caili administrative de atac, ne probarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

Organul de soluționare reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au calculat TVA aferent depășirii plafonului cheltuielilor de protocol în sumă de lei.

În concluzie, prin modalitatea în care contestatara a înțeles să motiveze contestația, nu se poate identifica vreun element însoțit de probe, argumentat legal care să contrazică și să înlătore considerentele în baza cărora organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de servicii de masă și cazare, în speță devin incidente prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.**Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**”

În consecință, societatea contestatoare nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept si inscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedura fiscală care sa infirme situatia de fapt constatată de inspectia fiscală, respectiv documente justificative si argumente privind starea de fapt si de drept, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de lei.

*

*

*

În ceea ce privește Raportul de inspecție fiscală nr....., se reține că raportul de inspecție fiscală nu constituie titlu de creanță și nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscală, motiv pentru care s-a soluționat contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr.

*
* *

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de petenta XXX S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. pentru creante fiscale în suma delei, reprezentand:

- lei impozit pe profit;
- lei TVA .

- prezenta decizie se comunică :
- XXX SRL;
- AJFP XX - Inspecție fiscală

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul XX în termen de 6 luni de la data comunicării.

.....,
DIRECTOR GENERAL