

## **DECIZIE nr. 34.../11.10.2017**

privind soluționarea contestației formulată de Societatea X ... S.R.L. înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /11.09.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... cu adresa nr. ... /august 2017, prin care s-a comunicat faptul că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a delegat competența de soluționare Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara conform art. 3 alin. (2) din OPANAF nr. 3740/2015, asupra contestației formulate de

Societatea X ... S.R.L.

CUI: RO ... ,

cu sediul în ... , str. ... nr. ... , sector ...

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Inspecție Fiscală sub nr. 5.../29.01.2016, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... sub nr. ... /04.08.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /11.09.2017.

Societatea X ... S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS ... /16.12.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS ... /16.12.2016 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Inspecție Fiscală, solicitând anularea actelor administrative atacate.

Suma totală contestată este în cuantum de **... lei** reprezentând:

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată
- ... lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată
- ... lei – impozit pe profit
- ... lei – accesorii aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost semnată de administratorul special al petentei, dl. ... , fiind avizată de R SPRL – administrator judiciar al Societății X ... S.R.L., așa după cum prevede art. 206 din OG nr. 9.../2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 alin. (1) din OG nr. 9.../2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, având în vedere următoarele:

Actul administrativ atacat a fost comunicat cu adresa nr. ... /21.12.2015, administratorului judiciar R SPRL, fiind confirmat de primire în data de 24.12.2015.

Contestația formulată a fost transmisă în două exemplare, respectiv:

- un exemplar care are data depunerii la poștă 25.01.2016, exemplarul fiind în fotocopie, având înscrisă pe prima și ultima pagină avizul administratorului judiciar R SPRL;
- un exemplar care are data depunerii la poștă 26.01.2016, exemplarul fiind cu semnătura și ștampila societății X ... S.R.L., în original și fără ștampila și semnătura administratorului judiciar R SPRL.

Deoarece data primirii la poșta Reșița a fost 28.01.2016 în cazul ambelor plicuri, cele două exemplare ale contestației, au fost înregistrate la AJFP Caraș-Severin sub un singur număr – CSG\_REG ... /28.01.2016 și la Inspekția Fiscală sub nr. CSG\_AIF 5.../29.01.2016.

Având în vedere prevederile art. 207 alin. (1) din OG nr. 9.../2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, referitoare la termenul de 30 zile de depunere a contestației și modul de calcul al acestui termen, ultima de zi de depunere a contestației este 24.01.2016, aceasta fiind zi nelucrătoare, astfel că termenul se prelungește până la următoarea zi lucrătoare și anume 25.01.2016.

Astfel în situația în care primul exemplar al contestației are data depunerii la poștă 25.01.2016, contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 alin. (1) din OG nr. 9.../2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I.** Petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării actului administrativ fiscal atacat pentru motivele prezentate în anexa 1 la contestație, motive care în fapt reprezintă punctul de vedere (prezentat în oglindă ANAF/X ) care a fost adus la cunoștința organelor de inspekție fiscală cu ocazia luării la cunoștință a proiectului raportului de inspekție fiscală, astfel:

**1.** În ceea ce privește constatarea organelor de inspekție fiscală conform căreia având în vedere marjele de profit scăzute înregistrate de petentă în perioada verificată, au fost analizate cheltuielile cu pondere cea mai mare, constatându-se că majoritatea cheltuielilor cu serviciile prestate de terți, petenta arată că:

„Marjele de profit pentru companii de publicitate stradală internațională se încadrează între 0.15-1.5% (a se vedea raportul public al ... – cea mai mare companie de publicitate stradală din lume). De asemenea, statul Român neimpunând și o lege a stabilirii marjelor de profit per industrie, considerentul general al marjelor de profit scăzute sau ridicate, este pur unul subiectiv.”

2. Referitor la adresa S ... SRL nr.../25.09.2015, avută în vedere de organele de inspecție fiscală, în care se arată că petenta se află în litigiu cu această firmă într-un dosar ce are ca obiect pretenții rezultate din Contractul de închiriere spații nr. .../15.06.2010, neaflându-se în posesia unei hotărâri definitive în legătură cu acest contract, nu poate furniza informații și înscrisuri în acest sens, petenta precizează următoarele:

„Există în acest moment un litigiu comercial între X ... și S ... SRL, în care sumele solicitate ca plăți necuvenite de către X ... sunt de ... EURO (tva inclus). Până la finalizarea litigiului este greu de stabilit relevanța fiscală a acestora.”

3. În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală că în relația cu M SA, petenta „nu efectuează aceste operațiuni, de transfer venituri și de plată concomitent sau în aceeași perioadă fiscală, respectiv își diminuează lunar baza impozabilă prin scăderea veniturilor cu sumele reprezentând cota transmisă către M SA, fără să se efectueze și plata acestora în același quantum. Plățile reprezentând contravaloarea în bani a veniturilor transmise se realizează cu întârziere, astfel cum rezultă din balanțele de verificare unde contul 4581 prezintă permanent sold.”, petenta arată următoarele:

Operațiunile de înregistrare a veniturilor realizate de petentă urmare relației comerciale derulate cu M SA în baza contractului de asociere (procent 57%), respectiv a actului adițional nr. .../21.01.2013, respectă termenul de plată a obligațiilor prevăzute în decont, respectiv 60 de zile de la încheierea lunii la care se referă decontul, precizând că în perioada verificată plățile sunt achitate conform scadenței contractului.

Referitor la anul 2015, petenta arată că „în urma blocării contractului de către M începând cu luna aprilie, prin imposibilitatea utilizării panourilor montate (40 panouri din 462 panouri), veniturile s-au diminuat considerabil iar deconturile lunare nu au mai putut fi achitate la timp, având întârzieri mari la plată. Între timp, X & Printing a intentat procese către M prin trei căi de atac, pentru recuperarea unui prejudiciu de 3.6 milioane euro.”

4. Referitor la constatarea inspecției fiscale că „Pentru aceste plăți cu întârziere SC M îi percepe penalități potrivit Contractului. Facturile emise de M SA reprezentând penalități de întârziere se regăsesc înregistrate în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile, considerate de contribuabil ca fiind tot cheltuieli aferente activității de asociere în participațiune.”, petenta arată că nu recunoaște faptic penalizările solicitate de M SA începând cu luna martie 2015, considerând că:

„sumele datorate nu au fost achitate din cauza neexecutării contractului de către ..., deci sumele în sine nu pot fi purtătoare de penalizări. În urma soluționării litigiului în instanță penalizările se vor reconsidera din punct de vedere fiscal. De asemenea, solicităm să considerați, că penalizările în măsura în care vor fi stabilite de instanță, să devină venit impozabil pentru partenerul din contract, M SA. În acest mod, se evită dubla impunere.”

5. În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală că petenta nu conduce evidența contabilă a asocierii în participațiune potrivit prevederilor legale, respectiv:

- nu ține evidența cheltuielilor stipulate în contract, respectiv cheltuielile de iluminat (acestea fiindu-i refacturate de asociatul M SA)

- nu respectă reglementările referitoare la funcțiunea contului 458, petenta arată următoarele:

„Contractul M – X nu este în fapt un contract de asociere în participațiune. Credem că rolul de concepere a unei forme contractuale încheiată prin licitație publică între o regie a statului și o companie privată nu ne privește direct. A se vedea raportul Curții de Conturi a României cu privire la activitatea .... În fapt discutăm de bani plătiți de către un privat statului, statul, trebuind să-și asume formele de organizare și legitimitate în care lucrează, fără o dublă impozitare a societății cu care se asociază.”

De asemenea, citând art. 4.1 și 6.1 din contractul de asociere în participațiune nr. .../19.10.2011, care stipulează că petenta „va suporta toate costurile legate de achiziția și montarea panourilor și întreținerea mijloacelor de reclamă (...) Cheltuielile ocazionate de iluminatul panourilor publicitare se suportă în părți egale de către asociați.”, subliniază faptul că lunar depune către ..., „calculul consumului de energie electrice în funcție de număr zile calendaristice/panouri utilizate, iar acesta din urmă refacturează acest cost către noi.”

În ceea ce privește utilizarea contului 458, petenta arată că asocierea în participațiune, se face doar pentru partea de „venituri”, iar contractul încheiat de părți specifică faptul că „toate costurile” sunt în sarcina X .

6. Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală că „X ... SRL înregistrează în evidența contabilă și fiscală toate cheltuielile efectuate în vederea obținerii veniturilor din serviciile de publicitate desfășurate în spațiile M SA, în timp ce baza impozabilă este diminuată permanent cu veniturile transferate asociatului ..., ajungând la situația în care o parte din aceste cheltuieli nu mai au corespondent în veniturile impozabile și nu mai îndeplinesc condiția de deductibilitate din punct de vedere fiscal”, petenta subscrie constatările „din punct de vedere al legilor invocate de Dvs.” solicitând acordarea posibilității corectării acestei situații, precum și „clauza nescrisă conform noului Cod Civil pentru minimul garantat, achitat către M în fiecare an în cuantum de ... Euro.”

7. În ceea ce privește aplicarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor art. 21(1) din Codul fiscal urmare căruia au stabilit că „partea de cheltuieli corespunzătoare veniturilor scăzute din evidența contabilă și transmise partenerului M se apreciază ca și nedeductibile fiscal”, petenta consideră că „toate cheltuielile efectuate în vederea obținerii veniturilor din serviciile de publicitate sunt deductibile, fiind efectuate în scopul de venituri impozabile.”

**8.** La acest pct. petenta prezintă modul de defalcare de către inspecția fiscală a cheltuielilor în sumă totală de ... lei (trim. IV 2011 – anul 2014), împreună cu precizarea acesteia că „Cheltuiala nedeductibilă de ... lei s-a stabilit prin aplicarea cotei de 57% asupra cheltuielilor în sumă totală de ... lei.”

Față de aceste constatări, petenta arată că „Nu contestăm dreptul de a fi stabilită, contestăm baza reală a constituirii. Contractul este încheiat cu una din regiile statului Român, care solicită anual de la buget susțineri ale cheltuielilor cu peste 50% din venituri.”, solicitând a i se prezenta algoritmul prin care s-a stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile – „cheltuielile aferente prezentate în anexa 1 (pagina 1-15).” în condițiile în care contractele și informațiile puse la dispoziție de către X privind cheltuielile corespunzătoare veniturilor nu sunt în totalitate aferente contractului cu ..., motiv pentru care detaliază serviciile pe care compania X ... le prestează.

Astfel, în opinia petentei, valoarea cheltuielilor înscrise în anexele la RIF, reprezintă „valoarea integrală facturată de către furnizor ‘x’ pentru mai multe nișe aferente serviciilor contractate de X”.

Analizând anexa 1, petenta arată că organele de inspecție fiscală au considerat la furnizorul M cheltuielile cu servicii de asistență tehnică, energie electrică, chirie stații, penalități ca și cheltuieli nedeductibile în cuantum de ... lei (aferente perioadei 2011 – 2014), motiv pentru care petenta întreabă „În acest caz partenerul nostru M consideră aceste sume venituri neimpozabile?”.

Supune atenției organului de soluționare a contestației situația furnizorului Scorseze, precizând că în fapt cheltuielile cu servicii de pază, protecție și supraveghere a echipamentelor tehnice în cuantum de ... lei (aferente perioadei 2011-2014) nu fac obiectul contractului cu ....

**9.** Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală că „în aceleași procente, astfel obținute, s-au considerat și cotele cheltuielilor de administrare de la SC VR SRL Anexa nr. 2 (Pag.1- pag.3) obținându-se astfel cheltuielile totale în sumă de ... lei ce participă la obținerea veniturilor din activitatea de asociere ...”, asupra acestor cheltuieli fiind aplicată cota de 57% - cota de împărțire convenită de părți în Contractul de asociere în participațiune, rezultând o cheltuială nedeductibilă de ... lei la calculul impozitului pe profit, petenta arată că:

„Valoarea cheltuielilor prezentate în anexe de către Dvs., reprezintă valoarea integrală facturată de către furnizor pentru mai multe nișe aferente serviciilor contractate de către X : S, ... , ... , Real, ....., .., Asociații de Proprietari, E..., intermediere servicii pentru companii din Grup, ....”

**10.** În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală referitor la faptul că petenta nu a prezentat documente care să justifice legalitatea și realitatea serviciilor prestate de Societatea T S SRL, din care să rezulte „în mod concret serviciile prestate, tarifele practicate pentru aceste servicii, locațiile unde se prestează, costurile reale care au generat practicarea acestor tarife către societatea beneficiară”, argumentul petentei este următorul:

„T Sa prestat pentru X ... servicii operaționale pentru publicitate stradală și servicii de consultanță, pentru clienți direcți, alții decât cei contractați prin compania VR SRL. Facturile fiscale sunt însoțite de anexe privind prestarea acestor servicii conform contractului.”

**11.** Referitor la constatarea organelor de inspecție privind faptul că petenta nu a refacturat în toate situațiile taxa de publicitate pe care trebuia să o „refactureze clienților, nefiind o taxă datorată de societate. Contravaloarea acestor taxe a fost înregistrată în contul 635 și considerată cheltuială deductibilă la calculul IP.”, petenta subliniază faptul că în România situația taxelor de publicitate este controversată, făcând următoarele precizări:

„În sine taxa de publicitate este datorată de către beneficiarul reclamei, nu de către deținătorul suportului de publicitate. Pentru o simplificare a operațiunilor comerciale între companii private (ex. noi – client) în toată piața de publicitate stradală din România, taxa este colectată de către deținătorul spațiului și livrată fracționar către fiecare comunitate locală.”

Astfel, petenta arată că a refacturat către clienți taxa de publicitate, motiv pentru care, în opinia sa, în mod corect, a fost înregistrată în evidența sa contabilă ca și cheltuială deductibilă. În susținerea punctului său de vedere, petenta face trimitere la contractele încheiate cu furnizorii săi în care este stipulat faptul că „prestatorul se obligă să colecteze și să achite taxa de publicitate direct către autorități, conform legii”, rezultând, în mod evident, că „obligativitatea este în sarcina furnizorului”.

**12.** Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală pe linie de TVA, petenta le reiterează, pe scurt, în sensul că în anul 2012 și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, iar în anul 2013 a înregistrat în contabilitate 2 facturi de stornare emise de furnizorul X SSRL cu o TVA în sumă totală de ... lei, inspecția fiscală stabilind că a înregistrat în mod eronat aceste facturi deoarece „în loc să înregistreze suma de ‘-... lei’ TVA în contul 4426, o înregistrează în corespondență cu contul 4428.2 «tva neexigibilă», astfel încât nu ajunge să diminueze în mod corespunzător taxa dedusă inițial. (...) în anul 2012 societatea nu aplica sistemul TVA la încasare, și-a exercitat dreptul de deducere a taxei din facturile emise de X S SRL, astfel încât nu se justifică înregistrarea TVA de ‘-... lei’ în corespondență cu contul 4428.”

În opinia petentei, aceste constatări nu sunt corecte, în situația în care începând cu anul 2013 aplică sistemul TVA la încasare, la închiderea lunii ianuarie 2013 efectuând înregistrările 4426=401 +... lei și 4428=401 -... lei. Astfel „Valoarea tva-ului apare în jurnalul de cumpărări pe coloana «operații neexigibile». În aceeași perioadă corespondența cu contul 408 se înregistrează în cont 4428 TVA în quantum de +... RON.”.

**II.** Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin, s-a întocmit

Raportul de inspecție fiscală nr. F-CS ... /16.12.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-CS ... /16.12.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, constatându-se următoarele:

Perioada verificată:

- impozit pe profit: 01.01.2014 – 31.12.2014
- taxa pe valoarea adăugată: 01.01.2012 – 31.12.2014.

Urmare efectuării inspecției fiscale, organele de control au constatat următoarele:

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, urmare constatărilor prezentate de inspecția fiscală în RIF nr. F-CS ... /16.12.2015, au procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit, cu consecința stabilirii unui impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei, provenind din:

- diferențe suplimentare privind cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei reprezentând cheltuieli corespunzătoare veniturilor scăzute din evidența contabilă și transmise partenerului ..., cheltuieli care au fost efectuate în scopul obținerii veniturilor în cadrul Contractului de asociere în participațiune cu M SA și care, după transmiterea veniturilor nu mai îndeplinesc condiția de deductibilitate, nemaifiind efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile ale societății petente;

- diferențe suplimentare privind cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei, reprezentând achiziții care nu sunt în scopul realizării veniturilor impozabile, reprezentând achiziții de bunuri mobilier, electrocasnice, ceas de mână, materiale de construcții;

- diferențe suplimentare privind cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei reprezentând achiziții de servicii care nu sunt în interesul său, facturile fiind emise de către persoana juridică M ... SRL pentru societatea petentă – astfel organele de inspecție fiscală având în vedere constatarea că societatea nu are angajați, au concluzionat că serviciile prestate nu sunt în interesul său;

- diferențe suplimentare privind cheltuielile nedeductibile de ... lei, pentru care contribuabilul nu a prezentat documente justificative, respectiv: situații de lucrări, procese verbale de recepție, din care să rezulte în mod concret serviciile prestate, tarifele practicate pentru aceste servicii prestate de firma T S SRL, locațiile unde sunt prestate serviciile, costurile reale care au generat practicarea acestor tarife către societatea beneficiară;

- diferențe suplimentare privind cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei, reprezentând taxa de publicitate, taxă care nu a fost refecturată către clienții petentei în condițiile în care această taxă nu reprezintă cheltuială proprie a sa.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată**, urmare constatărilor prezentate de inspecția fiscală în RIF nr. F-CS ... /16.12.2015, în sarcina petentei

s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei, în considerarea următoarelor constatări:

- în ianuarie 2013, X ... SRL primește și înregistrează 2 facturi de stornare de la furnizorul X S SRL: F... /01.01.2013 în valoare de -... lei cu o TVA în sumă de -... lei și F... /01.01.2013 în valoare de -... lei cu o TVA în sumă de -... lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că în mod eronat a înregistrat petenta TVA aferentă acestor facturi deoarece în loc să înregistreze suma de ... lei cu semnul minus [(-... lei) + (-... lei)] în contul 4426, petenta a înregistrat TVA în corespondență cu contul 4428.2 «TVA neexigibilă», astfel încât nu a ajuns să diminueze în mod corespunzător taxa dedusă inițial; deși în anul 2012, petenta nu aplica sistemul TVA la încasare, și-a exercitat dreptul de deducere a taxei din facturile emise de X S SRL, astfel încât înregistrarea TVA în corespondență cu contul 4428, nu are suport legal.

În consecință, X ... SRL, în calitate de beneficiar al facturilor de stornare emise de furnizor, avea obligația să își exercite dreptul de deducere asupra TVA înscrisă cu semnul minus în cele două facturi.

- exercitarea dreptului de deducere a TVA în valoare de ... lei (perioada 2011 – 2014) aferentă unor achiziții care nu participă la realizarea veniturilor impozabile, respectiv achiziții de mobilier, electrocasnice etc. (Anexa 4 la RIF)

- exercitarea dreptului de deducere a TVA în valoare de ... lei (perioada 2013), aferentă unor achiziții care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale petentei. Referitor la facturile emise de M ... SRL, organele de inspecție fiscală au stabilit că în mod eronat și-a exercitat petenta dreptul de deducere a TVA în condițiile în care nu era necesară prestarea acestora, în condițiile în care lipsa angajaților petentei conduce la imposibilitatea realizării obiectului din contractul încheiat între părți „organizarea și susținerea unor serii de sesiuni de formare și lucru cu scopul consolidării relațiilor între angajați SC X ... SRL”, respectiv a Rapoartelor de activitate ce însoțesc facturile respective, în care este stipulat „interviuri 10 middle manageri”.

- petenta nu a justificat cu documente exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei, respectiv nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală alte documente care să demonstreze legalitatea și realitatea serviciilor prestate de firma T SSRL, respectiv justificarea prestării activităților care fac obiectul contractelor, respectiv: situații de lucrări, procese verbale de recepție, din care să rezulte în mod concret serviciile prestate, tarifele practicate pentru aceste servicii, locațiile unde se prestează, costurile reale care au generat practicarea acestor servicii către societatea beneficiară.

**III.** Societatea X ... S.R.L. cu sediul în ... , str. ... nr. ... , sector ... este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. ... /... /2005, are cod unic de înregistrare ... , cont bancar deschis la ... - .... SA – ... și are ca obiect principal de activitate „Servicii de reprezentare media” – cod CAEN 7312.



IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

*Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara este dacă aceasta se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care Societatea X ... S.R.L. nu prezintă motive de drept (cu excepția art. 205 și urm. din OG nr. 9.../2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, respectiv art. 21(1) din Codul fiscal care apare la secțiunea reprezentând constatările organelor de inspecție fiscală) pe care își întemeiază contestația, nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor fiscale și nu depune documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală referitor la motivele de fapt pe care le prezintă.*

Din analiza contestației depusă – fila 2 – rezultă că, aceasta reprezintă în fapt o preluare a punctului de vedere depus de petentă cu ocazia prezentării Raportului de inspecție fiscală, suplimentar față motivele din punctul de vedere fiind invocat ultimul paragraf de la pagina 3 a contestației (referitor la pct. 4 din contestație).

În ceea ce privește Raportul de inspecție fiscală nr. F-CS ... /16.12.2016, învederăm că la cap. VI „Discuția finală cu contribuabilul” punctul de vedere exprimat de contribuabil a fost analizat, organele de inspecție fiscală prezentându-și concluziile în legătură cu acesta (file 21-22 din RIF).

În condițiile în care petenta și-a structurat contestația pe 12 puncte, organul competent în soluționarea contestației va respecta modul de sintetizare astfel cum a fost elaborat prin contestație, avându-se în vedere numerotarea agreată de petentă, astfel:

Referitor la **pct. 1 și pct. 2** din contestația formulată, în care petenta citează două paragrafe din RIF (fila 4, primul paragraf și de la aceeași filă ultimul paragraf de la pct. 2) de la analiza relației contractuale cu firma S ... SRL), învederăm că din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că aceste aspecte constatate de organele de inspecție nu au condus la modificarea bazelor de impunere cu consecința stabilirii în sarcina petentei a unor sume suplimentare, motiv pentru care alegațiile sale nu sunt relevante în susținerea favorabilă a contestației.

Referitor la **pct. 3 – pct. 9** din contestație acestea au la bază relația comercială dintre petentă și firma M SA, astfel:

În fapt, între cele două firme a fost încheiat Contractul de asociere în participațiune nr. .../19.10.2011 în vederea exploatării în comun a spațiilor administrate de M SA pentru desfășurarea unor activități publicitare.

Societatea X ... SRL este cel mai important asociat al M SA pentru valorificarea potențialului de publicitate indoor în stațiile de metrou.

Conform contractului, M SA participă la asociere cu spațiile administrate în baza Contractului de concesiune încheiat cu Ministerul Transporturilor și Infrastructurii și care constau în stațiile de metrou atât în interior, cât și în exterior până la limita zonei de siguranță, escalatoare, copertine, cartele magnetice, guri de aerisire, identificate conform contractului.

Societatea X ... SRL participă cu investiția necesară achiziționării suporturilor publicitare, a montării și întreținerii acestora, cât și cu managementul asocierii, cu experiența pe piața out-door și portofoliul de clienți, conform obligațiilor prevăzute în contract.

Conform Contractului de asociere în participațiune nr. .../19.10.2011, pct. 6, venitul net obținut prin facturare din încheierea mijloacelor de reclamă va fi împărțit astfel: M SA – 57% și X ... SRL – 43%, stipulându-se și faptul că din procentajul său X va suporta toate costurile legate de achiziția și montarea panourilor și întreținerea mijloacelor de reclamă se produc sub incidența acestui Contract.

În ceea ce privește cheltuielile, prin contract s-a convenit doar asupra cheltuielilor ocazionate de iluminatul panourilor publicitare, care se suportă în părți egale de către asociați.

Potrivit Contractului de asociere în participațiune, petenta X ... SRL este asociatul desemnat cu întocmirea evidenței contabile a asocierii.

**În drept**, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

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

Potrivit dispozițiilor pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.8.../1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

La art.28 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

*“(1) În cazul unei asocieri fara personalitate juridica, veniturile si cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asociere”.*

Potrivit art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.8.../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.”*

Totodată, conform prevederilor **Ordinului nr. 3.512** din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile, decontul pentru operațiuni în participație:

*“Se utilizează în toate domeniile de activitate în care se efectuează operațiuni în participație.*

*1. Servește ca document pe baza căruia se decontează cheltuielile și veniturile realizate din operațiuni în participație, precum și sumele virate între coparticipanți.*

*2. Se întocmește de către unitatea care ține contabilitatea asocierilor în participație, lunar, în două exemplare, pe fiecare coparticipant, cu veniturile și cheltuielile ce revin acestuia, pentru înregistrarea în contabilitatea proprie, potrivit cotelor prevăzute în contractele de asociere încheiate. Cheltuielile și veniturile vor fi grupate pe conturi din clasele de conturi de cheltuieli și venituri, potrivit planului de conturi general aplicabil.*

*În decont se înscriu și alte transferuri, reprezentând valoarea mijloacelor bănești, a profitului realizat, amortizarea mijloacelor fixe și alte sume rezultate din operațiunile în participație.”*

Contabilitatea operațiunilor realizate în cadrul contractelor de asocieri în participație este reglementată de pct.265 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a-IV-a CEE aprobate prin O.M.F. nr.3055/2009, potrivit căruia :

*„265. - (1) Evidența asocierii în participație se organizează atât la nivelul asocierii, cât și în contabilitatea fiecărui coparticipant cu ajutorul contului "Decontări din operații în participație", analitic distinct pe fiecare coparticipant.*

*Evidența decontărilor din operațiuni în asocieri în participație, respectiv a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operațiuni în asocieri în*

participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți, se realizează cu ajutorul contului "Decontări din operații în participație".

(2) Societatea comercială care conduce evidența asocierii în participație ține evidență și întocmește bilanță de verificare distincte de cele corespunzătoare activității proprii.

(3) În ceea ce privește imobilizările corporale și necorporale puse la dispoziția asocierii, acestea sunt cuprinse în evidența contabilă a celui care le deține în proprietate.

(4) Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere, cu respectarea prevederilor pct. 13.

La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.

(5) La data bilanțului, bunurile de natura stocurilor, creanțelor, disponibilităților, precum și a datoriilor asocierii în participație, se înscriu în situațiile financiare anuale ale asociatului care conduce evidența asocierii".

De asemenea, potrivit O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, funcțiunea contabilă a contului 458 "Decontări din operații în participație" este:

"Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor din operații în participație, respectiv a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operații în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți.

Contul 458 "Decontări din operații în participație" este un cont bifuncțional.

În creditul contului 458 "Decontări din operații în participație" se înregistrează:

- veniturile realizate din operații în participație transferate coparticipanților, conform contractului de asociere (701 la 781);
- cheltuielile primite prin transfer din operații în participație, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării (601 la 681);
- sumele primite de la coparticipanți (512, 531).

În debitul contului 458 "Decontări din operații în participație" se înregistrează:

- veniturile primite prin transfer din operații în participație (701 la 781);
- cheltuielile transferate din operații în participație, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării, ce se transmite coparticipanților care țin evidența operațiilor în participație conform contractelor (601 la 681);
- sumele achitate coparticipanților sau virate ca rezultat al operației în participație (512, 531).

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate coparticipanților ca rezultat favorabil (profit) din operații în participație, precum și sumele datorate

*de coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operații în participație.*

*Soldul debitor al contului reprezintă sumele de încasat de la coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operații în participație, precum și sumele ce urmează a fi încasate de coparticipanți din operații în participație ca rezultat favorabil (profit)”.*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că soldul debitor al contului 458 "Decontări din operații în participație" reprezintă sumele ce urmează a fi încasate de coparticipanți din operații în participație ca rezultat favorabil stabilit în urma transferurilor de venituri și cheltuieli rezultate din operațiunile de asociere în participațiune pe bază de decont, iar în debitul contului se înregistrează veniturile primite prin transfer din operațiuni în participație.

Din documentele existente la dosarul cauzei, au rezultat următoarele:

- în evidența contabilă a petentei X ... SRL, veniturile realizate din asocierea în participațiune cu M SA sunt formate din veniturile facturate lunar către clienți în baza anexelor pentru închirierea spațiilor administrate de M SA (facturile aferente campaniilor publicitare pe fiecare lună/an) înregistrate conform facturilor emise în cursul lunii în conturile 704 și 708;
- la sfârșitul lunii se întocmește documentul „Decont lunar” care este transmis către M SA până la data de 25 ale lunii pentru luna precedentă;
- decontul conține total venituri 100% și valoarea corespunzătoare cotelor de participație, de 43%, respectiv de 57% ale asociaților;
- de asemenea în formularul Decontului este prevăzută și rubrica „Total cheltuieli”, fără însă a fi înscrisă vreo sumă;
- înregistrarea în evidența contabilă a cotei veniturilor transmise către M SA din participațiune se efectuează astfel:  
cont 4581 = cont 708.16 / cu minus suma datorată M (57%)
- când se virează/achită și contravaloarea acestor sume se efectuează înregistrarea contabilă:  
4581 = 5121
- conform constatărilor inspecției fiscale, petenta nu efectuează aceste operațiuni, de transfer venituri și de plată concomitent sau în aceeași perioadă fiscală, respectiv își diminuează lunar baza impozabilă prin scăderea veniturilor cu sumele reprezentând cota transmisă către M SA, fără să se efectueze și plata acestora în același cuantum.
- plățile reprezentând contravaloarea în bani a veniturilor transmise se realizează cu întârziere, astfel cum rezultă din balanțele de verificare unde contul 4581 prezintă permanent sold;
- pentru aceste plăți cu întârziere M SA îi percepe penalități potrivit Contractului de asociere în participațiune; facturile emise de M SA

reprezentând penalități de întârziere se regăsesc înregistrate în evidența contabilă a petentei ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit, petenta considerându-le ca fiind tot cheltuieli aferente activității de asociere în participațiune.

Din analiza Contractului de asociere în participațiune nr. .../19.10.2011 încheiat între petentă și firma M SA rezultă că părțile au stipulat că venitul net obținut prin facturare din închirierea mijloacelor de reclamă va fi împărțit astfel: M **57%** și X ... SRL **43%**, stipulație care îl încadrează în mod cert în categoria/regimul asocierii în participațiune.

Învederăm că din normele legale, precizate atât în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, cât și în cuprinsul prezentei, rezultă că în cazul unei asocieri în participațiune, fiecărui asociat i se atribuie „**veniturile și cheltuielile**”, corespunzător cotei de participare în asociere, legiuitorul neprecizând în vreun act normativ posibilitatea ca un asociat să obțină doar beneficiile sau să suporte doar cheltuielile.

De altfel, și contabilitatea operațiunilor realizate în cadrul contractelor de asociere în participație face trimitere la *contul "Decontări din operații în participație"*, analitic distinct pe fiecare coparticipant, evidența decontărilor din operațiuni în asocieri în participație, având în vedere decontarea cheltuielilor și veniturilor realizate din operațiuni în asocieri în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți.

De asemenea, documentul financiar-contabil reglementat prin Ordinul nr. 3.51.../2008, utilizat în cadrul asocierii în participație este decontul pentru operațiuni în participație care servește ca document pe baza căruia se decontează cheltuielile și veniturile realizate din operațiuni în participație, precum și sumele virate între coparticipanți.

Așa cum au stabilit părțile de comun acord în ceea ce privește împărțirea veniturilor, „venitul net obținut prin facturare din închirierea mijloacelor de reclamă va fi împărțit astfel: M SA – 57% și X – 43%.”, în cauză fiind incidente depozitiile legii speciale – Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, care la art.28 alin.(1) stipulează:

**“(1) În cazul unei asocieri fara personalitate juridica, veniturile si cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asociere”.**

Efectul fiscal rezultat ca urmare a înregistrării în contabilitatea petentei X ... SRL a tuturor cheltuielilor efectuate în vederea obținerii veniturilor din serviciile de publicitate desfășurate în spațiile M SA, a constatat în diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit, cu veniturile transferate asociatului M SA, astfel că acele cheltuieli efectuate de petentă pentru veniturile transferate asociatului M SA nu mai au corespondent în veniturile impozabile, petenta

încălcând dispozițiile art. 19 alin. (1) din Codul fiscal care definește profitul impozabil ca

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

Or, cheltuielile efectuate de petentă pentru veniturilor M SA nu pot fi deductibile la determinarea profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit în condițiile în care NU sunt efectuate în scopul realizării de venituri, astfel că în mod corect și legal, în exercitarea dreptului de apreciere organele de inspecție fiscală au stabilit că acele cheltuieli aferente veniturilor transferate M SA nu îndeplinesc condiția de deductibilitate din punct de vedere fiscal, motiv pentru care nu există posibilitatea legală a diminuării masei profitului impozabil cu acestea.

Pe cale de consecință, referitor la argumentele invocate de petentă în contestația formulată, în legătură cu constatările organelor de inspecție fiscală pe relația petentei cu Societatea M SA, se rețin următoarele:

Referitor la argumentația petentei de la **pct. 3** din contestație, în ceea ce privește constatarea din RIF privind faptul că transferarea și plata (virarea sumelor către M SA) nu se efectuează întotdeauna concomitent sau în aceeași perioadă fiscală, învederăm că aceste constatări vizează descrierea modului în care se desfășoară efectiv decontările dintre cele două societăți, părți ale Contractului de asociere nr. .../2011, petenta nedemonstrând în cuprinsul contestației formulate că aceste aspecte ale stării de fapt au avut implicații cu caracter fiscal, concretizate în stabilirea unor obligații fiscale suplimentare.

În ceea ce privește argumentația petentei de la **pct. 4** din contestație referitor la facturile emise de către Societatea M SA reprezentând penalități de întârziere care se regăsesc în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile, se reține că organele de inspecție fiscală nu au modificat caracterul acestor cheltuieli, respectând modul în care petenta și le-a înregistrat în evidența contabilă, respectiv drept cheltuieli deductibile, astfel argumentele petentei neinfluențând în niciun fel baza impozabilă stabilită suplimentar.

Referitor la argumentația petentei de la **pct. 5** din contestație, în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală, raportat la prevederile legale referitoare la reglementările contabile că petenta X ... SRL nu conduce evidența contabilă a asocierii potrivit legii, argumentul principal invocat de petentă este forma contractului de asociere în participațiune, în opinia petentei contractul de asociere nr. .../2011 „nu este în fapt un contract de asociere în participațiune”,

respectiv că „rolul de concepere a unei forme contractuale încheiată prin licitație publică între o regie a statului și o companie privată nu ne privește direct. (...) În fapt discutăm de bani plătiți de către un privat statului, statul, trebuind să-și asume formele de organizare și legitimitate în care lucrează, fără o dublă impozitare a societății cu care se asociază.”.

Referitor la aceste argumente, învederăm petentei că inspecția fiscală a fost în consonanță cu dispozițiile art. 94 alin. (1) din OG nr. 9../2003 republicată, respectiv:

*„Art. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

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

organele de inspecție fiscală neavând competența de a verifica modul de încheiere a contractului de asociere nr. ../2011, competența acestora în cauza supusă soluționării situându-se în sfera verificării respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, fiind analizate cheltuielile efectuate de societatea petentă raportat la veniturile rezultate în urma efectuării acestor cheltuieli, respectiv a transferului de venituri de la petentă către societatea M SA.

Astfel, constatările organelor de inspecție fiscală, sunt în limita atribuțiilor și competențelor ce îi revin conform Titlului VII din OG nr. 9../2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, aprecierile sale vizând stabilirea ca deductibile/nedeductibile a cheltuielilor efectuate de petentă și veniturile care au fost realizate de petentă (nu de M SA) ca urmare a efectuării acestor cheltuieli, în mod corect verificându-se dacă cheltuielile efectuate de petentă au corespondent în veniturile sale (petenta avea posibilitatea înregistrării unor cheltuieli pe care să nu le considere deductibile și în consecință să nu influențeze profitul impozabil).

Faptul că în contractul de asociere încheiat între părți se specifică faptul că „toate costurile” sunt în sarcina X , nu îi conferă dreptul de a considera toate cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil, ci numai acele cheltuieli care converg spre generarea de venituri pentru societatea care a efectuat acele cheltuieli - X ... S.R.L.

Subliniem faptul că inclusiv petenta recunoaște dreptul organelor de a stabili cheltuielile nedeductibile și consideră corecte încadrările legale invocate de inspecția fiscală așa cum rezultă din precizările de la pct. 6 din contestație.

În ceea ce privește argumentația petentei de la **pct. 6** din contestație, referitor la diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit cu veniturile transferate firmei M SA, ajungându-se la situația în care „o parte din aceste cheltuieli nu mai au corespondent în veniturile impozabile și nu mai îndeplinesc



condiția de deductibilitate din punct de vedere fiscal”, subliniem faptul că însăși petenta subscrisă constatării „din punct de vedere al legilor invocate de Dvs.” solicitând acordarea posibilității corectării acestei situații, precum și „clauza nescrisă conform noului Cod Civil pentru minimul garantat, achitat către M în fiecare an în cuantum de ... Euro.”.

Învederăm că deși petenta solicită acordarea posibilității corectării acestei situații, până la data emiterii prezentei nu a depus niciun document de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să-i motiveze această pretenție sau care să conducă la o altă stare de fapt fiscală decât cea constatată cu ocazia inspecției fiscale, respectiv un alt mod de calcul al impozitului pe profit care să infirmă cele constatate de organele de inspecție fiscală în condițiile în care potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.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 afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

Art. 250

***Obiectul probei și mijloacele de probă***

*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 expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73

***Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale***

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

Pe cale de consecință, în condițiile în care motivele de fapt prezentate în contestație la pct. 6 nu infirmă constatările inspecției fiscale, petenta recunoscând că în fapt nu toate cheltuielile angajate în relația cu M SA sunt deductibile fiscal și că tratamentul fiscal aplicat de inspecția fiscală, respectiv temeiurile de drept pe baza cărora au fost stabilite ca nedeductibile o parte din cheltuieli (conform algoritmilor prezentați în RIF și anexele la acesta) este corect, motivațiile prezentate de petentă nu conduc la soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește susținerile petentei de la **pct. 7** din contestație referitor la încadrarea ca nedeductibile a cheltuielilor corespunzătoare veniturilor transferate către M SA, în condițiile în care la acest punct susține că „toate cheltuielile efectuate în vederea obținerii veniturilor din serviciile de publicitate sunt deductibile, fiind efectuate în scopul de venituri impozabile.” făcând abstracție de precizările sale de la punctul anterior, respectiv solicitarea acordării posibilității „corectării acestei situații”, rezultă că susținerile sale nu sunt coerente, argumentele sale de la pct. 6 fiind în contradicție cu cele de la pct. 7, respectiv față de afirmațiile de la pct. 6 unde, tot referitor la cheltuielile care nu îndeplinesc condiția de a fi considerate deductibile cu consecința diminuării masei impozabile, a confirmat punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală, faptic și legal, iar la pct. 7 petenta consideră că „toate cheltuielile” îndeplinesc condițiile de deductibilitate, fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, fapt pe care însă nu l-a demonstrat.

Referitor la argumentația prezentată de petentă la **pct. 8** din contestație, prin care petenta reiterează faptul că nu contestă dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili cheltuielile nedeductibile, ci contestă baza reală a constituirii, solicitând precizări în ceea ce privește algoritmul avut în vedere de inspecția fiscală care a determinat stabilirea unor cheltuieli ca și nedeductibile (Anexa 1 pag. 1-15 a RIF), se rețin următoarele:

Așa cum rezultă din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, stabilirea sumei reprezentând cheltuielile nedeductibile s-a efectuat de către organele de inspecție fiscală cu respectarea procentelor convenite de părți în Contractul de asociere .../2011 referitor la repartizarea venitului net.

Toate cheltuielile care participă direct la obținerea veniturilor în cadrul Contractului de asociere cu M SA au fost comunicate de către petentă, urmare solicitărilor organelor de inspecție fiscală nr. ... /27.08.2015 și nr. ... /22.10.2015. Ambele solicitări au avut drept scop prezentarea de către petentă a unor contracte și situații centralizatoare, fișe de cont pentru cuantificarea cheltuielilor corespunzătoare veniturilor transmise către M SA.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că în răspunsul transmis pe cale electronică în data de 26.10.2015, petenta a atașat fișele de cont ale unui număr de 23 de furnizori ale căror prestări de servicii constituie cheltuieli care participă **direct** la obținerea veniturilor în cadrul Contractului de asociere în participațiune cu M SA.

Chiar în răspunsul trimis, petenta a precizat următoarele:

„Informațiile transmise ca răspuns la adresa nr. ... /27.08.2015 privind situația cheltuielilor efectuate de către companie în perioada 2011 – 2014, fac referire la contractele încheiate de X cu diverși furnizori pentru prestarea de servicii necesare în derularea contractului derulat cu ..., cheltuieli care nu sunt raportate către M (sunt înregistrate și declarate doar în contabilitatea X).”

Astfel în conformitate cu dispozițiile art. 49 alin. (2) din OG nr. 9../2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, organul fiscal a procedat la solicitarea de informații, situație în care documentele transmise de petentă constituie mijloc de probă așa cum acesta este definit la art. 49 din OG nr. 9../2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, respectiv:

*„Art. 49 Mijloace de probă*

*(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.”* fiind avute în vedere de către organele de inspecție fiscală în determinarea stării de fapt fiscale.

Petenta X ... S.R.L. a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală și următoarelor tipuri de contract: contracte V , contracte echipe de service pentru montaje și întreținere panouri metrou, contract MISA avizare proiecte panouri, contracte pentru instalații electrice, contracte companie de verificatori și rezistență pentru proiecte panouri M SA, contracte producție publicitară, contracte BMS – program operare panouri, contract SSI – pază rețea digitală în relație cu societatea S, contracte autocolante coduri QR panouri, contract V – tablete scanare coduri legătură BMS la monitorizare, contract P – materiale necesare construcției și întreținerii panourilor publicitare, contract evaluare panouri metrou, contract asigurare panouri metrou, contract M SA cu plata utilităților (energie electrică), contract – convenție/facturi pentru agenți de stație decorări metrou, contract lucrări contabilitate, contract autorizații construcție panouri metrou, contract asistență juridică, contracte rebate agenții publicitate, contract de prestări servicii nr. ../26.01.2012 și act adițional nr. 1/27.01.2013 pentru servicii de pază, supraveghere și protecție a echipamentelor tehnice publicitare instalate de către X ... S.R.L. subteran și suprateran (locație metrou), în scop comercial prin difuzarea de reclame publicitare, prestate de către societatea SSI SRL din ... .

Componenta cheltuielilor directe, centralizate pe perioada 2011 – 2014, din fișele de cont ale furnizorilor comunicați de petentă, este redată în Anexa nr. 1 la RIF, pag. 1-14. Cheltuielile directe, astfel identificate sunt în sumă totală de ... lei, aferente anilor 2011 – 2014 (Anexa 2 la RIF, pag. 3), fiind structurate astfel:

- Anul 2011, trim. IV	.... lei
- Anul 2012	.... lei
- Anul 2013	... lei
- Anul 2014	... lei

Cheltuiala nedeductibilă în sumă de ... lei s-a stabilit prin aplicarea cotei de 57% asupra cheltuielilor în sumă totală de ... lei – Anexa 1 la RIF, pag. 16.

De asemenea s-a calculat și cota de cheltuieli de administrare a societății petente (administrarea realizându-se de Societatea VR SRL), corespunzătoare veniturilor obținute din asocierea în participațiune cu M SA. Totalul cheltuielilor de administrare facturate de Societatea VR SRL în perioada trim. IV 2011 – trim. III 2014 este în cuantum de ... lei, defalcate pe trimestre și ani în Anexa nr. 2 la RIF, pag. 5. Repartizarea acestora s-a efectuat proporțional cu ponderea veniturilor din asocierea cu M SA în total venituri din exploatare ale societății petente (conform calculului efectuat în RIF), rezultând cheltuieli de administrare corespunzătoare veniturilor din asociere de ... lei – Anexa 2, pg. 6. Apoi, la valorile astfel obținute s-a aplicat procentul de împărțire a rezultatelor din asociere (57% pentru M SA) pentru stabilirea cheltuielilor nedeductibile (care corespund veniturilor transmise partenerului din asociere) - Anexa 2 la RIF, pag. 4.

Spre exemplu:

- cheltuielile de administrare facturate de Societatea VR SRL în trim. IV 2011 sunt în sumă totală de ... lei;
- în trim. IV 2011, ponderea veniturilor obținute din asociere în total venituri din exploatare 10%;
- valoarea cheltuielilor nedeductibile stabilite este de ... lei, obținută prin următoarele calcule:
  - o ... lei x 10% = ... lei
  - o ... lei x 57% = ... lei – cheltuiala nedeductibilă.

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus expuse, având în vedere că în Raportul de inspecție fiscală este prezentat modul de stabilire a cheltuielilor nedeductibile și structura acestora (a se vedea și anexele la RIF care sunt parte integrantă a acestuia), Anexele 1-2 conțin toate datele care arată modul de calcul al cheltuielilor nedeductibile stabilite urmare inspecției fiscale, astfel că argumentele petentei invocate la acest punct nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește susținerile petentei de la **pct. 9** din contestația formulată, în primul rând organul competent în soluționarea contestației reține faptul că petenta nu a prezentat niciun document de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să-i probeze afirmația conform căreia valoarea cheltuielilor înscrise în Anexele la RIF reprezintă valoarea integrală facturată de furnizor pentru mai multe nișe aferente serviciilor contractante de X și cu alți beneficiari.

Învederăm că legiuitorul a prevăzut această obligație în mod expres la art. art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 73 Sarcina probei în doV rea situației de fapt fiscale:*

*Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a doV actele și faptele care au*

stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”. coroborat cu 249 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 afară de cazurile anume prevăzute de lege.”.*

În al doilea rând, din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că situația cheltuielilor atribuibile direct veniturilor din asociere a fost furnizată de petentă și a constat în contracte și fișa furnizorilor respectivi (a se vedea și argumentația prezentată în cuprinsul prezentei referitor la pct. 8).

Învederăm că în analiza modului de derulare a relației petentei cu M SA (pct. 3-9), este relevant modul de interpretare a normei legale, incidentă în cauză, de către ÎCCJ, într-o speță similară.

Astfel, conform **Deciziei nr. 1877/06 mai 2015** pronunțată de **Înalta Curte de Casație și Justiție** s-a statuat că:

*„Ori, pentru a se putea aprecia că documentele pot fi luate în calculul deductibilității, conform dispozițiilor art. 21 alin. (1) și (4) din Legea nr. 571/2003 (Codul fiscal) ele trebuie să justifice efectuarea unei activități utile societății comerciale.*

*În lipsa acestora, nu se poate stabili cărei operațiuni au fost folositoare respectivele achiziții de produse cum de altfel a observat și expertul de specialitate în aprecierea posibilității deducerii TVA.”*

În acest caz, dat fiind faptul că deși petenta a angajat „toate costurile” (mai puțin cele cu iluminatul conform Contractului de asociere) nu a beneficiat de „toate veniturile” – o parte fiind transferate M SA, astfel se pune problema utilității pentru petentă a acestor cheltuieli, în cauză în mod corect și legal organele de inspecție fiscală stabilind nu că nu au fost efectuate, ci că aceste cheltuieli nu îndeplinesc condiția de deductibilitate (pentru a i se diminua impozitul pe profit), negenerând întregul venit pentru societatea X ... S.R.L.

Pe cale de consecință, referitor la pct. 3 – pct. 9 din contestația formulată, motivele de fapt prezentate de petentă nu sunt de natură a influența constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în actul administrativ atacat, iar în lipsa unor motive de drept pe care să își întemeieze susținerile, pentru aceste capete de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată în considerarea prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la argumentația prezentată de petentă la **pct. 10** din contestație, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada verificată, petenta a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de Societatea T S SRL din ... pentru prestarea unor servicii efectuate de Societatea T S SRL în baza contractelor de prestări servicii nr. .../31.01.2013 și nr. .../30.04.2014.

Petenta a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal suma totală reprezentând contravaloarea serviciilor prestate de T S SRL - ... lei, cu consecința diminuării masei profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, respectiv și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu a prezentat documentele prevăzute de lege care să confirme efectuarea serviciilor contractate și să justifice necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederile legale:

**a) în materia impozitului pe profit:**

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

- **art.21 alin.1** din același act normativ se precizează:

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

coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.8.../1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.*

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele

înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.8.../1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

- **art.21 alin.4 lit.f)** din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”*

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest temei legal, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

*“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

Astfel, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor, respectiv posibilitatea diminuării masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestora, este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilității nr.8.../1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

*„(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.”*

- **art.21 alin.4 lit.m)** din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

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

colaborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizari:

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

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

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specifical activităților desfășurate.[...]”*

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Așadar, cheltuielile cu prestările de servicii pot diminua masa impozabilă a profitului numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

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

**b) în materia taxei pe valoarea adăugată** sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

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



Totodată, art.156 alin.1, alin.2 și alin.4 din același act normativ, ale cărui prevederi sunt similare pe perioada efectuării operațiunilor și care stipulează că:

*“ ART. 156 - Evidența operațiunilor*

*(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.*

*(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.*

*(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”*

coroborate cu cele ale art.6 și art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.9.../2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

*„ART. 6 - Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*

*ART. 7 – (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.*

De asemenea, începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*„ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere*

*(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. (...)*

*ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

*(...)*

*(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-

un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

De asemenea, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de prestări servicii societatea trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor și să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.

Prin urmare, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat implicând prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

Învederăm că la prezentarea Proiectului de RIF, petenta a și-a exprimat punctul de vedere la acest capăt de cerere, în cuprinsul contestației formulate, petenta preluând în sistem copy-paste cele prezentate în punctul său de vedere urmare comunicării proiectului de RIF. În RIF care stă la baza deciziei de impunere atacată, urmare prezentării punctului de vedere exprimat de petentă față de sumele suplimentare stabilite din relația cu furnizorul T SSRL, organele de inspecție fiscală au reiterat petentei obligația de a prezenta „informații concrete pentru justificarea acestor servicii”, iar față de documentele prezentate, s-au pronunțat în sensul că „Rapoartele de activitate sunt aproape identice, conțin o înșiruire de prestații la modul general, fără să fie detaliate și cuantificate (ore lucrate, tarif etc.)”.

Cu ocazia formulării contestației, deși era în cunoștință de cauză referitor la necesitatea prezentării unor documente concrete pentru justificarea serviciilor prestate de furnizorul T S SRL, petenta nu a depus niciun mijloc de probă astfel cum este reglementat de Codul de procedură fiscală, care să complinescă cerințele impuse de legiuitor, pentru acordarea posibilității de a considera cheltuielile efectuate pe relația T S SRL ca fiind deductibile la profitul impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit, respectiv a exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă.

Subliniem faptul că așa cum au reținut și organele de inspecție fiscală în aceeași perioadă se afla în derulare un alt contract de prestări servicii încheiat între societatea X ... S.R.L. și Societatea VR SRL din ... care are ca obiect același servicii ca și cele încheiate cu Societatea T S SRL (spre exemplu – negocierea comercială cu potențiali clienți și intermedierea vânzărilor, întocmirea contractelor), motiv pentru care cu atât mai mult din partea societății petente se impunea un comportament prudential în condițiile în care atunci când se pretinde

diminuarea unui impozit/taxe care este un drept, se impune și respectarea obligației corelative.

În fine, semnificativ este și faptul că în perioada 2010 – 2014 la o cifră de afaceri de ordinul a zeci de milioane, profitul net are o valoare variabilă între 0,16% - 1,84%, astfel:

An	Cifra de afaceri	Profit net
2010	..... lei	.... lei
2011	.... lei	... lei
2012	... lei	... lei
2013	... lei	... lei
2014	... lei	.. lei

Astfel în situația în care petenta avea încheiate, în perioada 2012 – 2013, contracte cu același obiect cu două firme diferite, ar fi fost normal ca beneficiile acestora să se reflecte și în profitul societății petente. Or, așa cum rezultă de mai sus, profitul net reprezintă 1,84% (2012) și respectiv 0,47% (2013) din cifra de afaceri, fapt care nu justifică „avantajele” pe care petenta le-a obținut urmare a acestor contracte.

Învederăm că Rapoartele de activitate atașate facturilor lunare sunt redactate standard cu mai multe activități potrivit contractului, din care însă nu rezultă în mod concret serviciile prestate, tarifele practicate pentru aceste servicii, locațiile unde sunt prestate serviciile, costurile reale care au generat practicarea acestor tarife către societatea beneficiară.

În ceea ce privește faptul că toate facturile conțin aceeași valoare – ... euro/lună – aceasta conduce la imposibilitatea identificării, în mod concret, a serviciilor efectiv prestate în fiecare lună, așa cum sunt redactate în rapoartele de activitate anexate facturilor.

Mai mult, petenta nu prezintă niciun document de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să confirme faptul că Societatea T S SRL a prestat servicii operaționale pentru publicitate stradală și servicii de consultanță pentru alți clienți decât cei contractați de Societatea VR SRL.

Învederăm că în etapa de soluționare a contestației petenta nu și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 276 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, respectiv:

*„(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.”*, nedepunând înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de

Codul de procedură fiscală, cu care să facă dovada pretenției sale din contestația formulată de a i se considera deductibilă suma de ... lei reprezentând contravaloarea serviciilor prestate de T S SRL, cu consecința diminuării masei profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, respectiv a exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei, în condițiile în care din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate, petenta a luat act de cauzele care au determinat refuzarea considerării ca și cheltuială deductibilă a sumei de ... lei, respectiv a exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă în sumă de ... lei, în cazul facturilor emise de furnizorul T S SRL, având posibilitatea de a prezenta documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să justifice necesitatea acestor achiziții și utilizarea în scopul operațiunilor sale taxabile, în considerarea dispozițiilor exprese ale art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

***Sarcina probei în doV rea situației de fapt fiscale***

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

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv 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.

Se reține că potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor doV te ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării achiziției în scopul obținerii de venituri, respectiv de operațiuni taxabile, criteriu fundamental al deductibilității.

În aceste condiții, pentru a doV ca serviciile/bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabila este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că bunurile/serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare, aspect nedoV t nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea cauzei expuse în cadrul contestației.

Mai mult, potrivit jurisprudenței naționale, se reține că în repetate rânduri Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, de exemplu :

- prin Decizia nr.../2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.*

- prin Decizia nr.1261/12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

*„(...) 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....*

*Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a doV faptul că serviciile au fost efectiv prestate.”*

- prin Sentința Civilă nr.... /2014 a Curții de Apel ... , rămasă definitivă prin Decizia nr.../14.05.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, că:

*„(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”*

- prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, definitiv, că:

*„(...) deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de forma. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”*

În acest sens este și jurisprudența CJUE, cauza C-516/14 Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA care la paragraful 46 dispune:

*„46 În acest context, trebuie să se sublinieze, în primul rând, că persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are obligația de a demonstra că întrunește condițiile pentru a beneficia de acest drept (a se vedea*

în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 37). **Autoritățile fiscale pot solicita, așadar, chiar persoanei impozabile dovezile pe care ele le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată** (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 35).”

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus expuse, pentru acest capăt de cerere, contestația se va respinge ca neîntemeiată conform art. 279 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, petenta nefăcând dovada cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, că a respectat dispozițiile legale în materie în ceea ce privește impozitul pe profit și TVA, obligație ce-i revine potrivit legii.

Referitor la **pct. 11** din contestația formulată, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada verificată, petenta a achitat la bugetul local al unității administrativ-teritoriale, în nume propriu, taxa pentru serviciile de reclamă și publicitate, fără a o refactura ulterior clienților.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„*Taxa pentru serviciile de reclamă și publicitate*  
**ART. 270**

**(1) Orice persoană, care beneficiază de servicii de reclamă și publicitate în România în baza unui contract sau a unui alt fel de înțelegere încheiată cu altă persoană, datorează plata taxei prevăzute în prezentul articol, cu excepția serviciilor de reclamă și publicitate realizate prin mijloacele de informare în masă scrise și audiovizuale.”**

În considerarea dispoziției legale mai sus citate, rezultă că taxa pentru serviciile de reclamă și publicitate prevăzută la art. 270 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă o sumă care este datorată de către persoana care beneficiază de servicii de reclamă și publicitate.

Or, în speță beneficiarii serviciului de reclamă și publicitate sunt clienții societății X ... S.R.L.

Faptul că petenta a achitat taxa, respectând obligația asumată prin contractele încheiate de petentă cu clienții – „obligativitatea este în sarcina furnizorului (n.n. de servicii de publicitate)” nu a fost catalogată de organele de inspecție fiscală drept o încălcare a legii, problema survenind în momentul în care aceste cheltuieli au fost considerate de petentă ca fiind cheltuieli deductibile, cu consecința diminuării profitului impozabil în condițiile în care

legiuitorului a prevăzut obligația de plată în sarcina beneficiarului serviciului și nu a prestatorului de serviciu.

Motivația petentei că legea nu este clară nu poate fi avută în vedere, din simpla lectură a alin. (1) al art. 270 din Codul fiscal, mai sus citat, rezultând în mod expres că plata taxei o datorează persoana care beneficiază de serviciile de publicitate; interpretarea normei legale fiscale de către organele de inspecție fiscală respectând voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege, motiv pentru care argumentele sale nu pot fi luate în considerare pentru soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la **pct. 12** din contestația formulată, se rețin următoarele:

În fapt, în anul 2012, petenta a achiziționat servicii de la firma X SSRL, în valoare totală de ... lei, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, sumă înregistrată în evidența contabilă în contul 4426, în jurnalele de cumpărări și deconturile de TVA.

În luna ianuarie 2013, X ... SRL înregistrează 2 facturi de stornare de la furnizorul X S SRL: F... /01.01.2013 în valoare de -... lei cu o TVA în sumă de -... lei și F... /01.01.2013 în valoare de -... lei cu o TVA în sumă de -... lei, fără a-și diminua taxa pe valoarea adăugată dedusă conform celor reținute la paragraful precedent.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

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

*a) operațiuni taxabile;*

*(...)*

*ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#), precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;*

*ART.156 Evidența operațiunilor*

*(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.*

*(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.”*

Potrivit art. 6 alin. (1) din Legea nr. 8.../1991 a contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 6

*(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.”*

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul că acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu factura sau alt document legal care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

În explicitarea prevederilor Legii nr. 571/2003, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.156 din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.2 lit.a)-b), astfel:

**“(2) *Jurnalele pentru vânzări și pentru cumpărări, registrele, evidențele și alte documente similare ale activității economice a fiecărei persoane impozabile se vor întocmi astfel încât să permită stabilirea următoarelor elemente:***

**a) *valoarea totală, fără taxă, a tuturor livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii efectuate de această persoană în fiecare perioadă fiscală, [...]***

**b) *valoarea totală, fără taxă, a tuturor achizițiilor pentru fiecare perioadă fiscală, [...]***

iar la art.156<sup>2</sup> alin.(2) și alin.(3) din Codul fiscal, se prevede:

**“(2) *Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art.153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită***



*dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art.147<sup>1</sup> alin.(2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.*

*(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări. ”*

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că persoanele impozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

Prin urmare, fiecare persoană impozabilă are obligația să țină evidența tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice, prin completarea jurnalelor pentru vânzări și pentru cumpărări, astfel încât acestea să permită stabilirea următoarelor elemente:

- valoarea totală a tuturor livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii efectuate de această persoană în fiecare perioadă fiscală, și
- valoarea totală a tuturor achizițiilor pentru fiecare perioadă fiscală.

Față de documentele existente la dosarul cauzei și susținerile petentei, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală raportat la normele legale incidente, se rețin următoarele:

- în anul 2012, petenta a achiziționat servicii de la firma X S SRL, în valoare totală de ... lei, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, sumă înregistrată în evidența contabilă în contul 4426, în jurnalele de cumpărări și deconturile de TVA.

- în data de 01.01.2013 X ... SRL înregistrează, în mod corect, cele 2 facturi de stornare de la furnizorul X S SRL: F... /01.01.2013 în valoare de -... lei cu o TVA în sumă de -.... lei și F... /01.01.2013 în valoare de -.... lei cu o TVA în sumă de -.... lei, astfel:

%	=	401.01
4426		- .... lei
628		- ... lei

%	=	401.01
4426		- ... lei
628		- ... lei

- ulterior, respectiv în data de 31.01.2013, revine la înregistrarea contabilă și înregistrează cu semnul „plus” cele două valori ale TVA în contul 4426, astfel încât anulează înregistrările efectuate în mod corect în data de 01.01.2013 și

înregistrează respectivele cu sumele „minus” în contul 4428, consecința acestei înregistrări fiind evitarea diminuării taxei deductibile.

Învederăm că așa cum rezultă și din Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală, urmare consultării bazei de date ANAF, au constatat că firma furnizoare X S SRL a declarat livrări în anul 2012 către firma X ... SRL totalizând o valoare mai mică, exact cu aceste facturi, față de achizițiile declarate de X ... SRL în aceeași perioadă

Astfel deoarece nu există concordanță între datele înregistrate în evidența contabilă, respectiv declarate ANAF, la societățile partenere – din același grup – rezultă o situație care contravine principiului neutralității TVA și care este echivalentă unei ”îmbogățiri fără justă cauză” în detrimentul bugetului de stat având în vedere că taxa pe valoarea adăugată este un impozit colectat în numele statului de persoanele impozabile ce participă la circuitul economic.

În consecință, în condițiile în care în contestația formulată (pct. 1 – 12) petenta a invocat ca și temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor fiscale, art. 205 și urm. din OG nr. 9../2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, respectiv art. 21(1) din Codul fiscal care apare la secțiunea reprezentând constatările organelor de inspecție fiscală, iar în legătură cu afirmațiile/pretențiile formulate nu a depus vreun document de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală referitor la motivele de fapt pe care le prezintă, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS ... /16.12.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Caraș-Severin, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

Deoarece pentru obligațiile fiscale contestate reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind accesoriile în suma de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, respectiv accesoriile în

suma de ... lei aferente TVA stabilită suplimentar reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Referitor la contestația formulată împotriva **Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS ... /16.12.2016** emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Activitatea de inspecție fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„ART. 131

*Rezultatul inspecției fiscale*

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

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)*

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”*

coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

*Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

b) *prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-CS ... /16.12.2016 privind obligațiile fiscale

principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Caraș-Severin – Inspecție Fiscală.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) și b) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

### **DECIDE :**

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS ... /16.12.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Caraș-Severin, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată
- ... lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată
- ... lei – impozit pe profit
- ... lei – accesorii aferente impozitului pe profit.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea R SPRL
- AJFP Caraș - Severin – Inspecție Fiscală,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Timișoara sau Curtea de Apel ... în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**