



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17, Sector 5,
București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 190 / 2015
privind soluționarea contestației depusă de
.X. SA, din localitatea .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 921915/11.12.2014**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .X./28.11.2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **921915/11.12.2014**, asupra contestației formulată de **.X. SA**, cu sediul social în .X., .X., având cod unic de înregistrare fiscală RO.X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-AB .X./30.09.2014 , emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AB .X./30.09.2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe profit,
- **.X. lei** accesorii aferente impozitului pe profit
- **.X. lei** taxa pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

.X. SA figurează, la data depunerii contestației, la pozitia nr. .X. din Anexa 1 „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de

DGAMC incepand cu data de 1 ianuarie 2014” aprobată prin OPANAF nr.3749/2013.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-AB .X./30.09.2014, respectiv 17.10.2014, așa cum rezultă din confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. respectiv 13.11.2014, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe contestația anexată în original la dosarul cauzei.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92 /2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de .X. SA.

I. .X. SA contestă parțial obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. prin Decizia de impunere nr.F-AB .X./30.09.2014, solicitând anularea parțială Deciziei de impunere nr.F-AB .X./30.09.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AB .X./30.09.2014 pentru suma de .X. lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, stabilite de organele de inspecție fiscală ca urmare a nerecunoașterii dreptului societății de a acorda reduceri comerciale clienților SC .X. SA și SC .X. SA, întrucât aceasta nu a respectat anumite condiții prevăzute prin Ordinele Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 1481/2008 și nr. 2652/2009.

Societatea a efectuat livrări de gaze naturale către SC .X. SA în luna aprilie 2009 pentru care a emis factura de regularizare nr. .X./24.06.2009, prin care s-a redus baza de impozitare cu suma de .X. lei și TVA aferentă s-a redus cu suma de .X. lei, iar pentru livrările efectuate în luna decembrie 2010 pentru care a emis factura de regularizare nr. .X./20.01.2011, prin care s-a redus baza de impozitare cu suma de .X. lei și TVA aferentă s-a redus cu suma de .X. lei.

Pentru livrările de gaze efectuate către SC .X. SA în luna iunie 2009, societatea a emis factura de regularizare nr. .X./20.07.2009, prin

care s-a redus baza de impozitare cu suma de .X. lei și TVA aferentă s-a redus cu suma de .X. lei.

Societatea susține că în mod eronat organele de control au reținut că nu ar fi îndeplinite condițiile de acordare a reducerilor comerciale către cele două societăți beneficiare, întrucât Hotărârea Adunării Generale a Acționarilor nr. .X./2009 stabilește continuarea în perioada 01.04.2009-31.12.2009 a politicii de acordare a reducerilor comerciale în temeiul Memorandumului nr. .X./27.03.2009 și admite posibilitatea acordării de reduceri în condițiile încheierii unor grafice de eșalonare a datoriilor în cazul în care se înregistrează datoriile restante către .X. SA. Astfel, societatea a acordat reducerile după data încheierii graficelor de eșalonare.

Adresa Ministerului Economiei, Cabinet ministru, nr. .X./11.06.2009, dată în explicitarea Hotărârii AGA nr.4/2009, confirmă încetarea aplicării Ordinului nr.1481/2008 la data de 31.03.2009, astfel: «Reducerea comercială de 40 USD/1000 m.c. s-a aplicat în baza HAGA nr.11/2008 până la data de 31.07.2008, iar prin HAGA nr.15/2008 s-a decis continuarea măsurii de acordare de reduceri comerciale pentru gazele naturale din producția internă, în cuantum de 40USD/1000 m.c. pentru perioada 01.08.2008-31.03.2009, în condițiile prevăzute în Ordinul Ministrului Economiei și Finanțelor nr.1481/13.05.2008 și HAGA nr.11/2008.

Începând cu data de 01.04.2009, în conformitate cu prevederile HAGA nr.4/2009, reducerile comerciale se vor aplica după cum urmează:

[...] 40 USD/1000 mc pentru clienții care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:

- se afla în portofoliul de clienți ai .X. SA la data de 31.03.2009;
- au contractată cu .X. SA o cantitate de gaze naturale mai mare de 30 mil.mc/lună;
- dețin statut de consumator întreruptibil.

Art.2 alin.(1) din HAGA nr.4/2009 stipulează că reducerile comerciale vor fi acordate clienților .X. care îndeplinesc cumulativ, următoarele condiții:

- plata consumului de gaze;
- încheierea unor grafice de eșalonare a datoriilor, în cazul în care se înregistrează datoriile către .X. SA;
- respectarea strictă a termenelor de plată.

Neîndeplinirea cumulativă a condițiilor prevăzute mai sus conduce automat la anularea acordării de reduceri comerciale.»

Societatea susține că Ordinele Ministrului Economiei și Finanțelor sunt acte normative cu caracter individual, emise de autoritățile administrative autonome și de organele administrației publice centrale de specialitate, fiind date strict pentru aplicarea lor de către .X.. În consecință, societatea consideră că în ipoteza în care nu ar fi îndeplinită o eventuală condiție prevăzută de aceste ordine, o astfel de condiție nu poate avea o putere de reglementare superioară reglementărilor Codului fiscal privind deducerea reducerilor comerciale, neavând caracterul unei legi speciale care derogă de la prevederile legii generale.

Astfel, din perspectiva TVA, deducerea reducerilor comerciale acordate se realizează strict cu respectarea prevederilor art.138, respectiv art.159 din Codul fiscal, societatea considerând că organul de inspecție fiscală nu este îndreptățit să determine dacă .X. SA a avut sau nu posibilitatea legală de a acorda reduceri comerciale clienților săi.

Pe cale de consecință, societatea susține că a respectat prevederile Codului fiscal, iar măsura luată de echipa de inspecție fiscală este unilaterală și prejudiciază furnizorul prin stabilirea unor obligații suplimentare de TVA și accesorii aferente, fără să fie luat în considerare principiul neutralității TVA.

Societatea precizează că la baza relațiilor comerciale stabilite cu societățile beneficiare au stat contractele comerciale prin care au fost stabilite prețurile de livrare și reducerile comerciale, conform HAGA nr. 04/2009, iar prin majorarea prețului convenit de părți se încalcă principiul libertății contractuale, respectiv TVA solicitată de inspecția fiscală nu ar mai putea fi recuperată de la beneficiari întrucât depășește obiectul contractelor.

Societatea invocă Deciziile CEJ nr.249/2012+250/2012, potrivit cărora suportarea TVA numai de către furnizor ar intra în contradicție cu principiul conform căruia TVA este o taxă de consum care trebuie suportată de consumatorul final.

.X. SA consideră că a respectat prevederile legale în vigoare, care au stat la baza ajustării bazei de impozitare pentru livrările de gaze naturale realizate, iar echipa de inspecție fiscală nu este abilitată să constate dacă reducerile comerciale au fost acordate sau nu cu respectarea tuturor prevederilor unor acte normative individuale, ci doar dacă societatea a procedat corect din punct de vedere fiscal la momentul ajustării propriu-zise.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**, stabilite de organele de inspecție fiscală ca urmare a neacceptării dreptului de deducere a TVA, aferentă

unor servicii de reclamă și publicitate prestate de către CSGMM, în perioada 01.01.2009-31.12.2010, în baza unor contracte care stipulau obligația CSGMM de a afișa în incinta sălii de concurs un banner publicitar pentru complexul .X., organizarea și efectuarea de acțiuni publicitare înainte de începerea competițiilor sportive, difuzarea de spoturi publicitare la stația de radioficare a stadionului cu ocazia manifestărilor sportive sau afișarea de bannere în incinta terenului sportiv din cadrul hotelului «.X.» din .X..

Societatea susține că, potrivit legislației fiscale de TVA, exercitarea dreptului de deducere a TVA se face exclusiv în baza prevederilor legislative menționate la Titlul VI din Codul fiscal, astfel că nu este de acord cu punctul de vedere potrivit căruia TVA aferentă cheltuielilor cu reclama și publicitate nu sunt deductibile întrucât societatea nu poate justifica necesitatea prestării acestor servicii în scopul operațiunilor impozabile.

Totodată, societatea precizează că exercitarea dreptului de deducere se realizează exclusiv în baza prevederilor art.145 și art.146 din Codul fiscal, prin care sunt reglementate condițiile de fond și de formă, societatea considerând că în mod legal a procedat la exercitarea dreptului de deducere al TVA aferentă serviciilor de reclamă și publicitate prestate de către CSGMM, întrucât însăși echipa de inspecție fiscală a recunoscut, în urma verificării rapoartelor de lucru întocmite de către clubul sportiv, precum și a vizionării unor capturi pe youtube, că societatea a beneficiat de aceste servicii la toate etapele de pe teren propriu și la sala sporturilor, fiind prezentată sigla .X. SA prin afișarea pe tabela de marcaj, stația de amplificare și reclamele electronice de la marginea terenurilor de joc.

Societatea consideră că nu se justifică o teză potrivit căreia dreptul de deducere al taxei este refuzat la beneficiar pe motiv că prestatorul nu a îndeplinit întocmai prevederile contractuale, și nici invocarea pct.48 din HG nr.44/2004 privind aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal, deoarece natura costului efectuat se încadrează la art.21 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal și nu reprezintă cheltuieli cu servicii de management, consultanță, asistență sau alte servicii, ci reprezintă cheltuieli de reclamă și publicitate.

Societatea solicită acceptarea la deducere a TVA în sumă de .X. lei, întrucât echipa de inspecție fiscală, în mod eronat, a procedat la neacceptarea deducerii pe motiv că serviciile de reclamă și publicitate nu s-au prestat, iar societatea a urmărit un avantaj fiscal prin încheierea de contracte cu clubul sportiv.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, stabilite de organele de inspecție fiscală ca

urmare a diminuării eronate a profitului impozabil cu suma de .X. lei aferentă trimestrului II 2009 și cu suma de .X. lei aferentă trimestrului IV 2010, datorită acordării de reduceri comerciale către SC .X. SA și SC .X. SA, în condițiile în care, la data livrării gazelor naturale, acestea nu îndeplineau condițiile legale de acordare referitoare la inexistența obligațiilor restante sau neachitate, având drept efect fiscal nedeclararea și nevirarea impozitului pe profit conform prevederilor art.34 din Codul fiscal.

Societatea consideră ca neîntemeiate afirmațiile organelor de inspecție fiscală, prin care tranzacția efectuată cu SC .X. SA nu s-a derulat din punct de vedere economic în modul cel mai normal cu putință pe motiv că, contractul nr.15/2009 ar fi primit numere de înregistrare, în registrele interne de corespondență, la o dată ulterioară datei semnării și ulterioară datei de la care producea efecte, iar acordarea reducerii comerciale printr-o factură întocmită în data de 22.05.2009 ar reprezenta o tranzacție derulată fără temei contractual sau economic, întrucât la art.3 din contract s-a prevăzut că acesta «se încheie pe perioada 01.04.2009-31.03.2012 convenită de părți».

Societatea precizează că, în mod corect au fost acordate reducerile comerciale către SC .X. SA, în valoare de .X. lei prin factura nr..X./20.07.2009 pentru gazele livrate în luna iunie 2009, în condițiile în care societatea beneficiară a reducerilor comerciale înregistrase datorii scadente și neachitate în sumă de 318.969.499 lei anterior datei de 09.04.2009, data emiterii hotărârii AGA, cu care nu ar mai fi trebuit înregistrate datorii scadente și neachitate față de .X. SA.

Prevederile art.19 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, pct.12 din HG nr.44/2004 și pct.258 alin.(1) din Ordinul nr.3055/2009, invocate în Raportul de inspecție fiscală, nu pot fi interpretate individual sau prin coroborare, în sensul că nu s-ar recunoaște la calculul profitului impozabil reducerile de preț acordate în condițiile în care clienții respectivi nu îndeplineau condițiile legale.

Societatea invocă prevederile art.13 și ale art.14 alin.(1) din Codul de procedură fiscală astfel, profitul impozabil al .X. nu poate fi ajustat în sensul majorării cu contravaloarea reducerilor comerciale acordate, după cum nu poate fi diminuat profitul impozabil al societăților beneficiare ale reducerilor acordate de către .X..

Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, stabilite de organele de inspecție fiscală ca urmare a deducerii cheltuielilor de reclamă și publicitate având drept efect fiscal nedeclararea și nevirarea impozitului pe profit conform prevederilor art.34 din Codul fiscal, societatea susține că a respectat

prevederile art.21 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal, potrivit căruia cheltuielile sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Pentru motivele invocate mai sus, societatea consideră că suma de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere nr.F-AB .X./30.09.2014 și Raportul de inspecție fiscală nr. .X./30.09.2014/F-AB/30.09.2014, nu o datorează, solicitând totodată admiterea contestației pentru această sumă.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F- AB .X./30.09.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au constatat următoarele:

Perioada supusă verificării a fost:

1. Taxa pe valoarea adăugată 01.01.2009 – 31.12.2013
2. Impozit pe profit 01.01.2008 – 31.12.2013

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA a acordat clienților reduceri la prețul de vânzare al gazelor naturale din producția internă în baza ordinelor emise de ministrii economiei și finanțelor și a memorandumurilor aprobate de Guvernul României, astfel:

- OMEF nr.1481/13.05.2008 privind mandatarea reprezentanților MEF în AGA. .X. SA pentru aprobarea acordării reducerii comerciale în cuantum de 40 USD/1000 mc la prețul gazelor naturale livrate în perioada de până la 31.07.2008 din producția internă pentru clienții care îndeplineau în mod cumulativ următoarele condiții:

- a) se află în portofoliul clienți ai .X. SA la data de 01.02.2008;
- b) aveau contractată cu .X. SA o cantitate de gaze naturale mai mare de 30 milioane mc/lună;
- c) dețineau statut de consumator intreruptibil;
- d) nu înregistrau datorii scadente și neachitate față de .X. SA, începând cu data emiterii hotărârii AGA.

- OMEF nr.2652/09.09.2008 privind mandatarea reprezentanților MEF în AGA. .X. SA în vederea analizării și hotărârii acordării în continuare, în condițiile legii, de reduceri comerciale pentru gazele naturale din producția internă, în cuantum de 40 USD/1000 mc pentru perioada 01.08.2008 – 31.03.2009, în condițiile prevăzute de OMEF nr.1481/2008.

- Memorandumul nr..X./27.03.2009 privind menținerea până la data de 31.12.2009 a politicii de acordare a reducerilor comerciale practicate de către .X. SA pentru gazele naturale din producția internă;

- Memorandumul nr.5/EB/15/19.02.2010 privind aprobarea politicii de acordare a reducerilor la prețul de valorificare a gazelor din producția internă pentru perioada 01.01.2010-31.12.2010 cu respectarea următoarelor condiții:

-”17 USD/1000 mc pentru toate categoriile de clienți, din care”:

- pentru plăți în avans 10,60 USD/1000 mc, maxim

- pentru consum constant 3,20 USD/1000 mc;

-”30 USD/1000 mc pentru clienții care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții”:

a) se află în portofoliul de clienți ai .X. SA la data de 31.03.2009;

b) au contractată cu .X. SA o cantitate de gaze naturale mai mare de 30 milioane mc/lună;

c) dețin statut de consumator intreruptibil;

d) plata consumului curent de gaze naturale;

e) încheierea unor grafice de eșalonare a datoriilor în cazul în care ele nu există;

f) respectarea strictă a termenelor de plată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că ordinele emise de ministrii economiei și finanțelor și memorandumurile aprobate de guvernul României au fost puse în aplicare prin hotărâri AGA, astfel:

- Hotărârea nr.15/10.09.2008 prin care s-a aprobat continuarea măsurii de acordare de reduceri comerciale pentru gazele naturale din producția internă în cuantum de 40 USD/1000 mc, pentru perioada 01.08.2008 – 31.03.2009, în condițiile prevăzute de OMEF nr.1481/13.05.2008.

- Hotărârea nr.4/09.04.2009, prin care la art.2:

- s-a aprobat „continuarea în perioada 1 aprilie – 31 decembrie 2009 a politicii de acordare a reducerilor comerciale practică până la data de 31.03.2009 de .X. SA pentru prețul de valorificare a producției interne de gaze naturale în temeiul prevederilor Memorandumului nr..X./27.03.2009”, respectiv acordarea reducerii comerciale cu condiția respectării cerințelor menționate în OMEF nr.1481/2008,

- s-a adăugat cerința respectării cumulative, sub sancțiunea anulării acordării reducerilor, a încă 3 condiții, respectiv:

1) plata consumului curent de gaze naturale;

2) încheierea unor grafice de eșalonare a datoriilor, în cazul în care se înregistrează datorii către .X. SA;

3) respectarea strictă a termenelor de plată.

- Hotărârea nr.3/25.02.2010, prin care s-a aprobat continuarea politicii de acordare a reducerilor la prețul de valorificare al gazelor naturale din producția internă pentru perioada 01.01.2010-31.12.2010 în condițiile prevăzute prin Memorandumul nr.5/EB/15/19.02.2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în luna aprilie 2009 în care s-a emis Hotărârea AGA, prin factura de regularizare nr..X./24.06.2009, a acordat reduceri comerciale către SC .X. SA în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, în condițiile în care clientul înregistra datorii scadente și neachitate în sumă de .X. lei (conform fișei de cont), la data emiterii Hotărârii AGA, fiind încălcată cerința de la punctul (3) din OMEF nr.1481/2008, iar graficul de eșalonare a fost încheiat în data de 14.05.2009 (luna următoare celei în care a avut loc livrarea).

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacția nu s-a derulat din punct de vedere economic în mod normal, întrucât:

1) factura nr.40100745 a fost întocmită în data de 22.05.2009 pentru gazele livrate în luna aprilie 2009, având mențiunea „conform contract nr.15/2009”, contract înregistrat la .X. SA sub nr.113/23.06.2009 și la SC .X. SA sub nr.5181/24.06.2009,

2) factura nr..X. a fost întocmită în data de 24.06.2009, reprezentând „regularizare factura luna aprilie”, în condițiile în care Contractul de tranzacție de acordare a reducerii a fost înregistrat la .X. SA sub nr.11982/13.07.2009 și la SC .X. SA sub nr.5393/30.06.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în luna iunie 2009, prin remiza k4 din factura de regularizare nr..X./20.07.2009, a acordat reduceri comerciale către SC .X. SA în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, în condițiile în care clientul înregistra datorii scadente și neachitate în sumă de .X. lei (conform fișei de cont), la data emiterii Hotărârii AGA din 09.04.2009, fiind încălcată cerința de la punctul (3) din OMEF nr.1481/2008, iar graficul de eșalonare a fost încheiat în data de 14.07.2009 (luna următoare celei în care a avut loc livrarea).

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în luna decembrie 2010, prin remiza k4 din factura nr..X./20.01.2011, a acordat reduceri comerciale către SC .X. SA în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, în condițiile în care clientul înregistra datorii eșalonate de 548.847.681 lei (conform fișei de cont), din care scadente și neachitate ca urmare a nerespectării graficului de eșalonare în

sumă de .X. lei, aspect consemnat și în Raportul administratorilor nr.6415/15.04.2011 privind activitatea desfășurată de .X. SA în perioada 01.01.2010-31.12.2010, fiind încălcate condițiile de acordare a reducerilor comerciale prevăzute prin Memorandumul nr.5/EB/15/19.02.2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a uzat în mod eronat de prevederile art.138 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a diminuat în mod eronat în trimestrul II 2009 profitul impozabil cu suma de .X. lei și în trimestrul IV 2010 cu suma de .X. lei, întrucât clienții respectivi nu erau în măsură să primească reducerile comerciale (remize), deoarece în luna de livrare a gazelor naturale nu îndeplineau condiția referitoare la inexistența, începând cu data hotărârii AGA, a obligațiilor restante neachitate sau neșalonate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea trebuia să aplice prevederile art.137 alin.(1) lit.a) și art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei.**

De asemenea, în ceea ce privește stabilirea profitului impozabil, organele de inspecția fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.19 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, pct.12 din HG nr.44/2004 și pct.258 alin.(1) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, întrucât consecința fiscală a acordării reducerilor de preț clienților care nu îndeplineau condițiile legale de acordare a fost nedeclararea și nevirarea conform art.34 din Codul fiscal a obligației datorate reprezentând impozit pe profit în sumă de **.X. lei.**

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA, în perioada 01.01.2009-31.12.2010, a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar în perioada 01.01.2008-31.12.2010 a înregistrat pe costuri în regim de deductibilitate suma de .X. lei, aferente unor servicii de reclamă și publicitate efectuate de CSGMM, în baza următoarelor contracte:

- contractele nr.1 și nr.22/2008, care au ca obiect servicii de reclamă și publicitate pentru promovarea activităților hoteliere desfășurate în cadrul Complexului .X. prin:

a) afișarea în incinta sălii de concurs a unui panou publicitar pentru Complexul .X., având conținutul și mărimea stabilite de comun acord cu beneficiarul;

b) organizarea și efectuarea de acțiuni publicitare înainte de începerea competițiilor sportive și în timpul pauzelor;

c) difuzarea unui spot publicitar agreat de beneficiar la stația de radiofrecvență a stadionului cu ocazia manifestărilor sportive precum și pe panouri publicitare electronice.

- contractele nr.4 și 4/2009, 107, 134, 172, 173/2010 care au ca obiect servicii de reclamă și publicitate pentru promovarea activităților hoteliere desfășurate în cadrul hotelului „X.” din .X. prin:

a) afișarea unui banner în incinta terenului având conținutul și mărimea stabilite de comun acord cu beneficiarul,

b) distribuirea de pliante înainte de începerea competițiilor sportive.

Organele de inspecție fiscală au verificat modul de realizare a contractelor, constatând următoarele:

1) din analiza raportelor de activitate întocmite de CSGMM a rezultat că s-au realizat alte servicii decât cele prevăzute în contracte, respectiv: „La toate etapele desfășurate pe stadionul propriu sau în sala sporturilor s-a realizat reclama și publicitatea solicitată de .X. SA .X. conform contractului, prin prezentarea siglei a activității d-voastră în programele editate, prin afișarea pe tabela de marcaj a stadionului, prin stația de amplificare.

În Sala Sporturilor și pe Stadionul Gaz-Metan din .X. sunt afișate la toate competițiile benere cu denumirea societății.

Menționăm de asemenea, că majoritatea jocurilor susținute de echipele de fotbal și baschet ale clubului sunt televizate pe programele naționale și locale, astfel imaginea .X. SA este foarte bine prezentată la nivel național.”

2) potrivit art.49 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, s-au vizionat capturi de pe youtube a meciurilor disputate pe teren propriu.

Organele de inspecție fiscală, potrivit analizei rapoartelor de activitate, au constatat că nu s-a realizat obiectul contractelor de reclamă și publicitate, ci promovarea siglei și imaginii .X. conform unor contracte de sponsorizare încheiate cu CSGMM.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA pentru serviciile efectuate de CSGMM întrucât aceste servicii nu au fost prestate în beneficiul societății așa cum s-a stipulat prin contractele de reclamă și publicitate, fapt pentru care în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.145 alin.(1) și (2) din Codul fiscal, pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul

fiscal, art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, s-a colectat TVA în sumă de **.X. lei**.

De asemenea, în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, pct.12, pct.13 și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuiala în sumă de .X. lei considerată deductibilă de către societate în baza tranzacțiilor generate de contractele de publicitate nu poate fi luată în considerare la calculul impozitului pe profit întrucât aceasta nu a fost efectuată în scopul realizării de venituri, diminuând nejustificat obligațiile de plată la bugetul de stat cu suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit.

Totodată, organele de inspecție fiscală au invocat cazul C-255/02 Halifax&others al Curții Europene de Justiție.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează obligații fiscale, în cuantumul mai sus menționat, aferente reducerilor comerciale acordate de .X. SA la vânzarea de gaze naturale clienților săi, în condițiile în care aceștia nu îndeplineau condițiile obligatorii impuse prin Ordine ale ministrului economiei și finanțelor și hotărârile AGA.

În fapt, astfel cum au constatat organele de inspecție fiscală, .X. SA a acordat reduceri comerciale pentru gazele naturale livrate astfel:

- către SC .X. SA, în baza facturii de regularizare nr..X./24.06.2009 prin care s-a redus baza de impozitare cu suma de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, pentru gazele naturale livrate în luna aprilie 2009, iar în baza facturii de regularizare nr..X./20.01.2011 prin care s-a redus baza de impozitare cu suma de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, pentru gazele naturale livrate în luna decembrie 2010;

- către SC .X. SA în baza facturii de regularizare nr..X./20.07.2009 prin care s-a redus baza de impozitare cu suma de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, pentru gazele naturale livrate în luna iunie 2009.

.X. SA a acordat reducerile comerciale în baza ordinelor emise de ministrii economiei și finanțelor și a memorandumurilor aprobate de Guvernul României, astfel:

- OMEF nr.1481/13.05.2008 privind mandatarea reprezentanților MEF în AGA. .X. SA pentru aprobarea acordării reducerii comerciale în cuantum de 40 USD/1000 mc la prețul gazelor naturale livrate în perioada de până la 31.07.2008 din producția internă pentru clienții care îndeplineau în mod cumulativ următoarele condiții:

- a) se află în portofoliul clienți ai .X. SA la data de 01.02.2008;
- b) aveau contractată cu .X. SA o cantitate de gaze naturale mai mare de 30 milioane mc/lună;
- c) dețineau statut de consumator intreruptibil;
- d) nu înregistrau datorii scadente și neachitate față de .X. SA, începând cu data emiterii hotărârii AGA.

- OMEF nr.2652/09.09.2008 privind mandatarea reprezentanților MEF în AGA. .X. SA în vederea analizării și hotărârii acordării în continuare, în condițiile legii, de reduceri comerciale pentru gazele naturale din producția internă, în cuantum de 40 USD/1000 mc pentru perioada 01.08.2008 – 31.03.2009, în condițiile prevăzute de OMEF nr.1481/2008.

- Memorandumul nr..X./27.03.2009 privind menținerea până la data de 31.12.2009 a politicii de acordare a reducerilor comerciale practicate de către .X. SA pentru gazele naturale din producția internă;

-Memorandumul nr.5/EB/15/19.02.2010 privind aprobarea politicii de acordare a reducerilor la prețul de valorificarea gazelor din producția internă pentru perioada 01.01.2010-31.12.2010 cu respectarea următoarelor condiții:

-”17 USD/1000 mc pentru toate categoriile de clienți, din care”:

- pentru plăți în avans 10,60 USD/1000 mc, maxim
- pentru consum constant 3,20 USD/1000 mc;

-”30 USD/1000 mc pentru clienții care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții”:

- a) se află în portofoliul de clienți ai .X. SA la data de 31.03.2009;
- b) au contractată cu .X. SA o cantitate de gaze naturale mai mare de 30 milioane mc/lună;

- c) dețin statut de consumtor intreruptibil;
- d) plata consumului curent de gaze naturale;
- e) încheierea unor grafice de eşalonare a datoriilor în cazul în care ele nu există;
- f) respectarea strictă a termenelor de plată.

Ordinele emise de ministrul economiei și finanțelor și memorandumurile aprobate de guvernul României au fost puse în aplicare de .X. SA prin hotărâri AGA, astfel:

- Hotărârea nr.15/10.09.2008 prin care s-a aprobat continuarea măsurii de acordare de reduceri comerciale pentru gazele naturale din producția internă în cuantum de 40 USD/1000 mc, pentru perioada 01.08.2008 – 31.03.2009, în condițiile prevăzute de OMEF nr.1481/13.05.2008.

- Hotărârea nr.4/09.04.2009, prin care la art.2:
-s-a aprobat „continuarea în perioada 1 aprilie – 31 decembrie 2009 a politicii de acordare a reducerilor comerciale practică până la data de 31.03.2009 de .X. SA pentru prețul de valorificare a producției interne de gaze naturale în temeiul prevederilor Memorandumului nr..X./27.03.2009”, respectiv acordarea reducerii comerciale cu condiția respectării cerințelor menționate în OMEF nr.1481/2008,
-s-a adăugat cerința respectării cumulative, sub sancțiunea anulării acordării reducerilor, a încă 3 condiții, respectiv:
1) plata consumului curent de gaze naturale;
2) încheierea unor grafice de eşalonare a datoriilor, în cazul în care se înregistrează datorii către .X. SA;
3) respectarea strictă a termenelor de plată.

- Hotărârea nr.3/25.02.2010, prin care s-a aprobat continuarea politicii de acordare a reducerilor la prețul de valorificare al gazelor naturale din producția internă pentru perioada 01.01.2010-31.12.2010 în condițiile prevăzute prin Memorandumul nr.5/EB/15/19.02.2010.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a acordat reducerile comerciale uzând în mod eronat de prevederile art.138 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a respectat condițiile prevăzute prin ordinele emise de ministrul economiei și finanțelor și memorandumurile aprobate de Guvernul României și puse în aplicare prin hotărâri AGA, respectiv, în luna de livrare a gazelor naturale, clienții nu au îndeplinit condițiile impuse referitoare la neînregistrarea

de obligații restante sau de eșalonarea lor începând cu data hotărârii AGA.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea trebuia să aplice prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au stabilit TVA colectată în sumă de **.X. lei**. Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA a încălcat prevederile art.19 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, pct.12 din HG nr.44/2004 și pct.258 alin.(1) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, diminuând în mod eronat profitul impozabil cu suma de 21.984.373 lei, motiv pentru care s-a stabilit un impozit pe profit în sumă de **.X. lei**.

În drept, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art.137 alin.1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată precizează:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Potrivit prevederilor legale citate, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii este constituită din contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

În ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(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.”

Conform pct.12 din HG 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. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.[...]”

Potrivit prevederilor legale rezultă 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, și se iau în calcul doar veniturile și cheltuielile și orice alte elemente similare lor, înregistrate în contabilitate potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Așa cum s-a prezentat la situația de fapt, organul de soluționare a contestației reține în baza constatărilor organelor de inspecție fiscală, că .X. SA a acordat reduceri comerciale cu factura nr..X. emisă în data de 24.06.2009 pentru gazele naturale livrate în luna aprilie 2009 și cu factura nr..X. emisă în data de 20.01.2011 pentru gazele naturale livrate în luna decembrie 2010 către SC .X. SA, și cu factura nr..X. emisă în data de 20.07.2009 pentru gazele naturale livrate în luna iunie 2009 către SC .X. SA, în baza condițiilor prevăzute prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.1481/13.05.2008 pentru perioada 01 februarie – 31 iulie 2008, a Memorandumului nr..X./27.03.2009 pentru prelungirea perioadei de acordare a reducerilor comerciale până la data de 31.12.2009, cât și a Memorandumului nr.5/EB/15/19.02.2010 pentru prelungirea perioadei următoare, respectiv pentru perioada 01.01 – 31.12.2010.

Se reține că, potrivit art.1 alin.(3) din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.1481/13.05.2008 ***“Tranzacțiile prevăzute la pct.(2) vor cuprinde, în mod obligatoriu, clauza potrivit căreia reducerile comerciale prevăzute la pct.(1) vor fi acordate doar în condițiile în care clienții nu înregistrează, începând cu data emiterii hotărârii Adunării Generale a Acționarilor, datorii scadente și neachitate***

față de .X. SA”, iar potrivit art.2 din același act normativ *“Punerea în aplicare a prevederilor prezentului Ordin revine reprezentanților Ministerului Economiei și Finanțelor în Adunarea Generală a Acționarilor, Consiliului de Administrație și conducerii executive de la .X. SA”*.

Totodată, se reține că punerea în aplicare a prevederilor OMFP nr.1481/2008 s-a făcut prin emiterea Hotărârii nr.15/10.09.2008, pentru perioada 01.08.2008 – 31.03.2009, a Memorandumului nr..X./27.03.2009 prin emiterea Hotărârii nr.4/09.04.2009 pentru perioada 1 aprilie – 31 decembrie 2009, iar a Memorandumului nr.5/EB/15/19.02.2010 prin Hotărârea nr.3/25.02.2014 pentru perioada 01.01 – 31.12.2010, cu respectarea condițiilor prevăzute în OMFP nr.1481/2008 și completate cu noi condiții privind eșalonarea datoriilor neachitate față de .X. SA.

Prin urmare, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că societatea a încheiat graficele de eșalonare a datoriilor ulterior datei emiterii hotărârilor AGA, respectiv la data emiterii HAGA nr.4/09.04.2009 SC .X. SA datora la finele lunii aprilie suma de .X. lei, iar graficul de eșalonare nr.4045 a fost încheiat la data de 14.05.2009, iar SC .X. SA datora la finele lunii iunie suma de .X. lei, iar graficul de eșalonare nr.128 a fost încheiat la data de 14.07.2009.

Mai mult, pentru reducerile comerciale acordate în luna ianuarie 2011 către SC .X. SA pentru livrările de gaze naturale efectuate în luna decembrie 2010, se reține că aceasta a înregistrat la finele anului 2010 o restanță de .X. lei la graficul de eșalonare a datoriilor, încălcând astfel condiția obligatorie privind *„f) respectarea strictă a termenelor de plată”* din Memorandumul nr.5/EB/15/19.02.2010.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, precum și constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că societatea nu avea dreptul la ajustarea bazei impozabile pentru taxa pe valoarea adăugată și diminuarea veniturilor luate în calcul la determinarea profitului impozabil, motiv pentru care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației nici celelalte argumente ale contestatarii.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-AB .X./30.09.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-AB .X./30.09.2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. pentru suma totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, impozitul pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, atât timp cât .X. SA nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. SA dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor aferente înscrise în facturile emise de .X., având ca obiect servicii de reclamă și publicitate, pe considerentul că serviciile facturate nu fac obiectul contractelor de reclamă și publicitate încheiate între cele două societăți, în condițiile în care în susținerea contestației societatea a prezentat documente care conduc către o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada 01.01.2008-31.12.2010, societatea a înregistrat pe costuri suma de .X. lei, iar în perioada 01.01.2009 – 31.12.2010 a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferente unor servicii de reclamă și publicitate efectuate de .X. în baza următoarelor contracte:

- contractele nr. .X. și nr. .X. din 2008, care au ca obiect servicii de reclamă și publicitate pentru promovarea activităților hoteliere desfășurate în cadrul Complexului .X. prin:

a) afișarea în incinta sălii de concurs a unui panou publicitar pentru Complexul .X., având conținutul și mărimea stabilite de comun acord cu beneficiarul;

b) organizarea și efectuarea de acțiuni publicitare înainte de începerea competițiilor sportive și în timpul pauzelor;

c) oferirea de spații publicitare în cadrul programelor sportive;

d) difuzarea unui spot publicitar agreat de beneficiar la stația de radioficare a stadionului cu ocazia manifestărilor sportive precum și pe panouri publicitare electronice.

- contractele nr. .X. și nr. .X. din 2009, cât și nr..X., .X., .X., .X. din 2010 care au ca obiect servicii de reclamă și publicitate pentru promovarea activităților hoteliere desfășurate în cadrul hotelului „.X.” din .X. prin:

- a) afișarea unui banner în incinta terenului având conținutul și mărimea stabilite de comun acord cu beneficiarul,
- b) distribuirea de pliante înainte de începerea competițiilor sportive.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat, din analiza rapoartelor de activitate întocmite de CSGMM, că au fost realizate alte servicii decât cele prevăzute în contractele de reclamă și publicitate, respectiv promovarea .X. SA, prin afișarea de benere cu numele societății și nu promovarea activităților hoteliere desfășurate în cadrul Complexul .X. și hotelul „.X.” din .X., rezultând astfel faptul că nu s-a realizat obiectul acestor contracte, ci promovarea siglei și imaginii .X. .

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA pentru serviciile facturate de CSGMM întrucât aceste servicii nu au fost prestate în beneficiul societății, fapt pentru care s-a colectat TVA în sumă de .X. lei, și totodată s-a stabilit ca nedeductibilă cheltuiala în sumă de .X. lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

În drept, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

“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 sau 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;”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155.

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

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

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

În ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(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.”

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Totodată, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

”4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile ce nu au la baza documente justificative.

De asemenea, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

Coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

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

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

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

Conform art.49 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum a fost modificat începând cu data de 28.02.2014:

„(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.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora.**

Pentru a admite deductibilitatea cheltuielilor aferente acestor servicii, dar și a taxei pe valoarea adăugată se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării serviciilor, dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului. Însă, având în vedere mare diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA și totodată au stabilit ca nedeductibilă cheltuiala cu serviciile efectuate de CSGMM întrucât aceste servicii nu au fost prestate în beneficiul societății, ci au fost realizate alte servicii decât cele prevăzute în contractele de reclamă și publicitate, respectiv promovarea .X. SA, prin afișarea de benere cu numele societății și nu promovarea activităților hoteliere desfășurate în cadrul Complexul .X. și hotelul „.X.” din .X., rezultând astfel faptul că nu s-a realizat obiectul acestor contracte, ci promovarea siglei și imaginii .X..

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că, contestatara a încheiat cu .X. următoarele contracte:

- contractele nr. .X. și nr. .X. din 2008, care au ca obiect servicii de reclamă și publicitate pentru promovarea activităților hoteliere desfășurate în cadrul Complexului .X. prin:

- a) afișarea în incinta sălii de concurs a unui panou publicitar pentru Complexul .X., având conținutul și mărimea stabilite de comun acord cu beneficiarul;
- b) organizarea și efectuarea de acțiuni publicitare înainte de începerea competițiilor sportive și în timpul pauzelor;
- c) oferirea de spații publicitare în cadrul programelor sportive;
- d) difuzarea unui spot publicitar agreat de beneficiar la stația de radioficare a stadionului cu ocazia manifestărilor sportive precum și pe panouri publicitare electronice.

- contractele nr. .X. și nr. .X. din 2009, cât și nr. .X., .X., .X., .X. din 2010 care au ca obiect servicii de reclamă și publicitate pentru promovarea activităților hoteliere desfășurate în cadrul hotelului „.X.” din .X. prin:

- a) afișarea unui banner în incinta terenului având conținutul și mărimea stabilite de comun acord cu beneficiarul,
- b) distribuirea de pliante înainte de începerea competițiilor sportive.

Se reține că, în susținerea contestației, cu adresa nr. .X./A/29.05.2015 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestației sub nr.A_SLP 1127/02.06.2015, anexată în original la dosarul cauzei, societatea a depus *“documente primite de la .X. care să justifice realizarea obiectivelor contractuale din contractele de reclamă și publicitate menționate în procesul verbal de control”*.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că prin adresa înregistrată la .X. sub nr..X./29.05.2015, .X. precizează următoarele:

“Ca urmare a solicitării dumneavoastră vă punem la dispoziție următoarele materiale existente în arhiva clubului:

- *din campionatul 2008 – 2009 meciul de baschet .X. – BC .X. din data de 28.02.2009 (foto 1);*
- *din campionatul 2009 – 2010 meciul de baschet .X. – BCMU .X. din data de 07.11.2009 (foto 2) și .X. – U .X. din data de 05.02.2010 (foto 3);*
- *din Liga Balcanică de baschet meciul .X. – .X. din data de 21.10.2009 (foto 4).*

Bannerul care făcea reclamă Hotelului “.X.” din .X. a fost expus în Sala Sporturilor din .X. nu doar la meciurile prezentate în fotografiile trimise, ci pe întreaga durată a sezoanelor competiționale menționate.

De asemenea, înaintea jocurilor oficiale de fotbal și baschet disputate pe teren propriu s-au distribuit la intrarea în sală, respectiv pe

stadion, pliante publicitare puse la dispoziție de reprezentanții Hotelului „X.”.

Pe tabela de marcaj a Stadionului .X. a rulat, înaintea meciurilor și în pauzele acestora, spotul publicitar pus la dispoziție de reprezentanții unității hoteliere mai sus-menționate.

La meciurile de fotbal disputate pe Stadionul .X. din .X. și transmise pe posturile naționale au fost rulate clipuri publicitare pe panourile rotative tip LED conținând denumirea hotelului din .X. și adresa paginii de web a acestuia. Deși contractele au avut termen final 30.11.2010, menționăm că expunerea vizuală pe aceste panouri rotative s-a făcut până la finalul sezonului competițional 2014 – 2015, conform planșelor foto anexate.

Referitor la contractele de reclamă și publicitate prin care ne asumăm obligația promovării Complexului .X., vă prezentăm o planșă foto realizată la un antrenament al echipei de juniori a Clubului Sportiv Școlar .X. în aceeași sală în care echipa de baschet seniori a clubului nostru își dispută jocurile de pe teren propriu.

Așa cum se poate observa și din rapoartele de activitate prezentate la expirarea fiecărui contract, CS .X. s-a achitat de sarcinile care i-au revenit în promovarea unității dumneavoastră, marea majoritate a meciurilor de fotbal și baschet din acea perioadă fiind transmise de posturile de televiziune, fapt care a conferit un impact mediatic major în rândul telespectatorilor.”

Totodată, organul de soluționare a contestației reține, din analiza fotografiilor anexate la adresa sus menționată, că la marginea terenurilor de baschet sau fotbal sunt afișate bannere de reclamă și publicitate privind promovarea hotelului „X.” din .X. și Complexului .X..

Se reține că, potrivit prevederilor legale mai sus citate, justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin documentele mai sus menționate, însă având în vedere sintagma „sau orice alte materiale corespunzătoare” rezultă că legiuitorul a lăsat la latitudinea contribuabililor să stabilească ce documente se impun a fi întocmite în funcție de natura serviciului prestat, de specificul activității, astfel că organele de inspecție fiscală aveau obligația să verifice și să analizeze toate documentele prezentate de societate, necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Organul de soluționare a contestației are în vedere faptul că prin Decizia nr. .X./2014 însăși Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele acesteia că „La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probă admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese

verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.”

Având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește faptul că acestea dețin mijloace de a verifica situația de fapt, astfel încât să se poată stabili fără echivoc dacă societatea beneficiază sau nu de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată cât și a cheltuielilor aferente acestor servicii.

Se reține că persoana impozabilă poate deduce atât TVA cât și cheltuielile aferente unor achiziții de prestări servicii cu condiția justificării acestora ca fiind utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, obținerii de venituri impozabile și înregistrării lor în baza unor documente ce îndeplinesc condițiile reglementate prin actele normative menționate mai sus, însă organele de inspecție fiscală sunt cele abilitate să examineze toate stările de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunerea acestora, revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Având în vedere documentele depuse de societate în susținerea cauzei, precum și faptul că din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.F–AB .X./30.09.2014 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au ținut cont și au analizat toate condițiile prevăzute de lege pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, cât și a deductibilității cheltuielilor aferente achizițiilor de servicii de reclamă și publicitate, în temeiul art.216 alin. (3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F–AB .X./30.09.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–AB .X./30.09.2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. pentru suma totală de .X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală (printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat) să procedeze la o nouă verificare a acelorași operațiuni pentru același tip de obligație

fiscală în funcție de situația de fapt ce va fi constatată, să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și să emită, dacă este cazul, o nouă decizie de impunere pentru eventualele diferențe de taxă pe valoarea adăugată stabilite.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **.X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr. F–AB .X./30.09.2014 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe profit,
- **.X. lei** accesorii aferente impozitului pe profit
- **.X. lei** taxa pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F–AB .X./30.09.2014 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–AB .X./30.09.2014, **pentru suma totală de .X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** taxa pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** accesorii aferente TVA,
- **.X. lei** impozit pe profit,
- **.X. lei** accesorii aferente impozit pe profit,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o

nouă verificare a aceluiași operațiuni pentru același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie pot fi atacată la Curtea de Apel .X. Iulia sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL
.X.