

DECIZIA nr.435/2021
privind soluționarea contestației formulate de
SC x SRL, CIF x,
inregistrată la DGRFPB sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de DGRFPB Ploiesti, cu adresa nr. x, inregistrată la DGRFPB sub nr. x si de AJFP Călărași cu adresele nr.x si nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x si sub nr. x, cu privire la contestația formulată de **SC x SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestației inregistrată la AS4FP sub nr. x, completată prin adresa inregistrată la DGRFPB sub nr.x, îl constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-CL x, comunicata in data **09.08.2021**, emisa de AJFP Călărași in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-CL x, prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată:

- x lei reprezentând impozit pe profit;
- x lei reprezentând TVA.

Din totalul obligațiilor de plata stabilite în sarcina sa societatea contestă:

- x lei reprezentând impozit pe profit;
- x lei reprezentând TVA.

Având in vedere dispozițiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată societatea aduce următoarele argumente:

I. În ceea ce privește impozitul pe profit:

1- Referitor la reîntregirea veniturilor cu suma de x lei si TVA colectata in suma de x lei, cu quantumul reducerilor acordate de catre contestatară societatii x, în perioada august - decembrie 2020:

A.Organele de inspectie fiscală nu au efectuat analiza modului de acordare a reducerilor comerciale și de stabilire a prețului de vânzare.

Acceptarea de către client a facturilor chiar si în lipsa mențiunii privind procentul aferent discountului este o acceptare implicită a discountului respectiv, chiar dacă clauza respectivă din contractul cadru de vânzare - cumpărare nr. x nu a fost modificată.

Potrivit dispozițiilor art. 1178, art 1182, art 1240 din Codului civil, voința de a contracta poate fi exprimată printr-un comportament care nu lasă nicio îndoiala privind intenția de a produce efecte.

Discounturile către x au fost acordate ca o valoare globală pentru toate produsele incluse într-o factura de vânzare, prin aplicarea unui anumit procent de discount pentru toate produsele din factura respectivă, ținând cont de volumele crescute de vânzări atât ca valoare, cât și ca număr de unități, precum și de anumite raționamente comerciale ale managementului societății privind apetitul clientului final de a cumpăra anumite produse, privind șansele ca produsele să fie vândute rapid și altele asemenea.

Lista completă a discounturilor atașată la contestație în anexa 3 a fost întocmită și transmisă către x, aceasta având informații privind modul de calcul al discounturilor respective.

Organele de inspecție fiscală nu au făcut o comparație între condițiile în baza cărora s-au derulat tranzacțiile cu alți clienți, de exemplu volumele de vânzări diferite. x este cel mai mare client în perioada respectivă.

Discounturile acordate celorlalți clienți au vizat praguri mult mai mici din punct de vedere valoric și cantitativ față de pragurile atinse de x.

Faptul că s-au acordat discounturi societății x diferențiate față de discounturile acordate altor clienți nu înseamnă că discounturile către x sunt preferențiale.

Mai mult, potrivit art. 76 alin 7 din OMFP nr. 1802/2014, se pot acorda reduceri comerciale în cazul vânzărilor superioare volumului convenit, dacă cumpărătorul are un statut preferențial.

Organele de inspecție fiscală nu au argumentat de ce discounturile preferențiale implică faptul că nu au conținut economic.

Pe facturile emise către x s-a evidențiat fiecare produs vândut cu cantitatea vândută și prețul unitar. În final, contribuabila a evidențiat pe fiecare factură discountul total aplicabil produselor comercializate conform facturii respective, fără a lista la fiecare tip de produs vândut discountul aplicat pe produsul respectiv.

Conform Deciziei nr. 86/2018 a ICCJ și conform art. 969 Cod Civil și art 45 din Constituția României, excede atribuțiilor organelor de inspecție fiscală emiterea unor raționamente cu privire la obligațiile și drepturile mutual agreeate de părți în materie contractuală.

B. Incălcarea art. 11 alin 1 din Codul fiscal nu a fost probată de organele de inspecție fiscală.

Prevederile legale respective nu sunt incidente în speță, întrucât este evident faptul că a existat un scop economic pentru care societatea și-a asumat aceste discounturi, respectiv în vederea creșterii vânzărilor efectuate prin canalul Business to retail, începând cu anul 2021.

Diminuarea veniturilor cu valoarea discounturilor este o consecință firească a înregistrării în contabilitate a acestor discounturi acordate și nu înseamnă ca ele nu au conținut economic.

Faptul că mărfurile au fost transferate către o societate plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor nu constituie un argument care să demonstreze că discounturile nu au conținut economic.

Societatea a decis să subcontracteze vânzările către portofoliul de clienți ai canalului de business to retail către x, întrucât a urmărit separarea canalului de business to retail de celelalte canale de vânzări ale societății, aceasta fiind o decizie de business.

Cifra de afaceri în anul 2020 a scăzut față de anul 2019, întrucât anul 2020 a coincis cu răspândirea pandemiei COVID.

Raportul de inspectie fiscala nu contine detalii privind indeplinirea conditiilor care permit reincadrarea tranzactiei conform art. 11 din Codul fiscal. Potrivit jurisprudentei nationale, respectiv:

- Sentinta civila nr 1195/2014 a Tribunalului Mures (anexa 3), potrivit careia reincadrarea nu a fost acceptata pentru ca operatiunile inregistrate redau realitatea si pentru ca nu s-a dovedit reaua-credinta;

- Sentinta civila nr 48/2011 a Tribunalului Covasna (anexa 3) mentioneaza ca pretul de vanzare a fost la nivelul pretului mediu ponderat de productie, iar imprejurarea ca pretul de vanzare nu a fost mai mare decat cel de productie nu are relevanta, nefiind o conditie impusa de lege;

- Sentinta civila nr 439/2021 a Tribunalului Cluj, potrivit careia organul fiscal este obligat sa motiveze in fapt decizia de impunere, altfel se va aprecia ca argumentele invocate in cuprinsul deciziei sunt doar simple speculatii.

C. Organele de inspectie fiscala au incalcat principiului libertatii de gestiune a agentului economic. Faptul ca societatea a devenit platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor nu poate constitui un argument in sustinerea lipsei de continut a economic al reducerilor comerciale acordate catre x.

Sunt simple speculatii si motivatiile potrivit carora asociatul unic si administratorul x a fost angajat al SC x SRL si potrivit carora x are declarate puncte de lucru la aceleasi adrese unde are puncte de lucru declarate si SC x SRL.

D. Argumentul potrivit caruia cifra de afaceri a societatii a scazut in anul 2020 fata de anul 2019 tine cont de impactul provocat de factorii externi.

E. Reducerile comerciale acordate respecta reglementarile legale in vigoare. Art. 76 alin 7 din OMFP nr. 1802/2014 nu ingradeste situatiile in care se pot acorda reduceri comerciale doar la cazurile expres anumerate.

2. Referitor la suma de x reprezentand cheltuieli inregistrate in evidenta contabila a societatii cu achizitia unei carti de la x in anul 2019:

Cartea vizeaza strict notiuni de business si nu de dezvoltare personala a administratorului. Prin urmare, achizitia acesteia a fost pentru consumul administratorului, dar si pentru beneficiul societatii.

Achizitia cartii s-a efectuat cu scopul sustinerii si cresterii functiei de management ce se traduce intr-o gestiune mai buna a societatii si deci in generarea de rezultate financiare mai ridicate avand o consecinta favorabila in colectarea impozitelor si taxelor.

3. Referitor la suma totala de x reprezentand cheltuieli efectuate in perioada 2015 - 2020, cu piesele de schimb, leasingul, combustibilul si reparatiile pentru autoturisme si la suma de x reprezentand TVA aferenta acestor cheltuieli:

Autoturismele au fost utilizate exclusiv in scopul activitatii economice sau de catre personalul cu atributii de agenti de vanzari.

Societatea detine atat facturile de achizitie, cat si foile de parcurs intocmite sa sustina utilizarea exclusiva in scopul desfasurarii activitatii economice.

Cu privire la autoturismele utilizate de x si x, societatea subliniaza ca acestia au fost angajati in functia de director de vanzari in perioadele 13.10.2020 - 31.12.2020 (x) si 01.01.2015 - 13.02.2018 (x).

Conform prevederilor legale in vigoare:

- utilizarea si in scop personal este irelevanta si neglijabila;
- contribuabilul trebuie sa faca dovada ca autovehiculele au fost utilizate pentru activitatile exceptate (au fost utilizate de catre agentii de vanzari);
- utilizarea de catre agentii de vanzari poate rezulta din mai multe informatii/dovezi, respectiv din obiectul de activitate al societatii, contractele individuale de munca, fisele de post, etc;
- foile de parcurs pot fi relevante insa nu constituie singurele dovezi ce pot fi aduse; nu este obligatorie prezentarea foilor de parcurs in aceste situatii.

Administratorul societatii detinea un autoturism x ale carui cheltuieli erau considerate ca fiind 50% deductibile.

Societatea include in anexa 4 la contestatie modele de foi de parcurs.

4. Referitor la suma de x reprezentand cheltuieli inregistrate in evidenta contabila a societatii, in anul 2015, privind carcasa de silicon, folia de sticla si la TVA in suma de x aferenta acestor cheltuieli:

Achizitiile au fost efectuate in vederea utilizarii lor pentru telefoanele utilizate de angajati in cadrul activitatii economice, respectiv pentru indeplinirea sarcinilor de lucru.

Carcasele si foliile s-au folosit pentru telefoane utilizate de angajati in interes de serviciu si nu in scop personal, intrucat telefoanele mobile se completeaza cu accesoriile de protectie.

5. Referitor la suma de x reprezentand cheltuieli cu achizitia in anul 2015 a serviciilor efectuate de o agentie imobiliara pentru gasirea unor spatii de lucru considerate nedeductibile:

Spatiul gasit este aferent punctului de lucru din x, utilizat in vederea desfasurarii activitatii economice a societatii.

In acest sens, societatea a incheiat cu x SRL contractul din 16.07.2015 pentru servicii de consultanta in legatura cu achizitia unui imobil, care urma sa devina punctul de lucru al societatii.

Chiar si daca spatiul s-ar fi identificat de catre agentia imobiliara, iar punctul de lucru nu s-ar fi deschis din motive obiective care tin de deciziile de business ale managementului companiei, contribuabila considera ca acest lucru nu reprezinta un argument valid in respingerea deductibilitatii cheltuielilor respective.

Organul fiscal nu are competenta de a interveni in contractul dintre parti.

6. Referitor la suma de x reprezentand garantia aferenta inchirierii unui spatiu de la x, aferenta anului 2016:

Societatea a intentionat sa inchirieze un spatiu in vederea transformarii ulterioare a acestuia in showroom, insa acest plan nu s-a finalizat din motive obiective care tin de deciziile de business ale managementului companiei, iar contractul a fost reziliat.

7. Referitor la suma de x reprezentand cheltuieli inregistrate in evidenta contabila a societatii cu achizitia unui ceas aferenta anului 2016:

Ceasul a fost achizitionat in vederea acordarii partenerilor de afaceri in cadrul unei actiuni de protocol. Nici legislatia fiscala, nici legislatia contabila nu prevad o definitie a cheltuielilor de protocol si nici nu cuprind o lista de exemple.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala nu pot impune conditii suplimentare de deductibilitate in temeiul unor notiuni si termene nedefinite de lege.

8.Referitor la suma de x reprezentand cheltuieli cu achizitia de materiale de constructii (tabla zincata, teava rectangulara, etc) pentru amenajarea showroomului din x, aferente anului 2016 si la suma de x reprezentand TVA aferenta acestor cheltuieli:

Spatiul respectiv a fost achizitionat necompartimentat sau amenajat, motiv pentru care a necesitat efectuarea de modernizari, dotari, recompartimentari facute de contribuabila.

Faptul ca nu au existat procese-verbale de receptie a lucrarilor de amenajare nu implica faptul ca respective le cheltuieli nu sunt in scopul desfasurarii activitatii economice, cata vreme acest lucru se poate dovedi prin alte mijloace de proba.

9.Referitor la suma de x lei reprezentand cheltuieli cu achizitionarea de servicii de la x si inchiriere sala de conferinte si cazare de la societatea x SRL, aferente anului 2017 si la suma de x lei reprezentand TVA aferenta acestor cheltuieli:

Obligatia de a proba cu documente efectuarea si necesitatea serviciilor, precum si a faptului ca acestea au contribuit la realizarea veniturilor societatii este o restrictie impusa de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31.12.2015, intrucat incepand cu data de 01.01.2016, Codul fiscal a eliminat aceasta conditie.

Prin urmare, intrucat achizitia de servicii a avut loc in anul 2017, societatea nu are obligatia de a detine documente justificative pentru a proba faptul ca achizitia este in scopul desfasurarii activitatii sale, respectiv in folosul operatiunilor sale taxabile. De altfel, reglementarile contabile nu impun o astfel de conditie, ci doar detinerea unei facturi (in original in ceea ce priveste deductibilitatea TVA).

Activitatile prestate de furnizori sunt detaliate in:

- anexele contractului de prestari servicii nr. x incheiat cu x;
- contractul de prestari servicii hoteliere nr x.

De asemenea, societatea poate face dovada prestarii serviciilor in folosul activitatii sale, prin existenta rapoartelor de activitate detaliate intocmite de furnizorii de servicii.

Serviciile achizitionate de la x au vizat intocmai dezvoltarea si imbunatatirea activitatii operationale a societatii.

Atata timp cat persoanele impozabile realizeaza activitati economice supuse TVA, iar societatea efectueaza doar operatiuni taxabile, indiferent de scopul sau rezultatul acestora, neutralitatea taxei impune deducerea TVA aferenta achizitiilor destinate realizarii operatiunilor taxabile. Orice limitare a dreptului de deducere a TVA presupune o dubla impozitare a operatiunilor realizate de contribuabil.

10. Referitor la suma de x lei reprezentand cheltuieli cu trainingul organizat de x SRL si inchirierea de sala evenimente de la x si la suma de x lei reprezentand TVA aferenta acestor cheltuieli, aferente anului 2017:

Trainingul organizat a avut drept scop dezvoltarea abilitatilor angajatilor.

Codul fiscal in vigoare in anul 2017 nu prevede obligativitatea detinerii de documente justificative in afara facturii fiscale (in original in ceea ce priveste deductibilitatea TVA).

Serviciile prestatate de x SRL reprezinta servicii de pregatire profesionala pentru angajatii contestatarei. Concret, s-a realizat un training cu tema "Eficienta in vanzari" care s-a desfasurat in perioada 08 - 09 iunie 2017, la care au participat angajatii mentionati in foaia de prezenta.

Aceste servicii au fost necesare in activitatea economica a societatii.

11.Referitor la suma de x lei reprezentand cheltuielile cu achizitia unui curs de marketing digital, e-commerce si social media organizat de x SRL, aferente anului 2019:

Codul fiscal si reglementarile contabile in vigoare in anul 2019 nu prevad obligativitatea detinerii de documente justificative in afara facturii fiscale.

Serviciile prestate au avut drept scop dezvoltarea imbunatatirii activitatii comerciale a societatii si au fost utile in imbunatatirea tehnicilor de maketing digital si e-commerce pentru dezvoltarea magazinului on-line www.x. Cursurile au fost organizate prin x.

Intrucat societatea desfasoara activitati in domeniul vanzarilor on-line prin intermediul magazinului on-line, organizarea unor astfel de cursuri le permite angajatilor si administratorului sa-si imbunatateasca tehnicile de marketing digital si e-commerce pentru dezvoltarea magazinului on-line operat de societate.

12.Referitor la suma de x lei reprezentand cheltuieli cu inchirierile de autoturisme si la suma de x lei reprezentand TVA aferenta acestor cheltuieli, aferente anului 2019:

Autoturismele au fost utilizate in general de catre personalul cu atributii de agenti de vanzari, cheltuielile cu autovehiculele utilizate de acestia fiind integral deductibile.

Acest fapt rezulta din procesele-verbale de predare-primire a autovehiculelor inchiriate in care este mentionat numele utilizatorilor.

La angajarea agentilor de vanzari, societatea a incheiat contracte de leasing pentru autovehiculele care urmau sa fie utilizate de acestia. Pana la momentul cand societatea de leasing punea la dispozitia societatii autoturismele, aceasta din urma era nevoita sa inchirieze alte autovehicule, astfel incat agentii de vanzari sa-si poata desfasura activitatea de teren.

Desi nu s-au prezentat organelor de inspectie fiscala foi de parcurs, utilizarea autovehiculelor de catre agentii de vanzari poate fi dovedita si prin prisma obiectului de activitate al societatii, prin contractele individuale de munca si prin fisa postului.

Utilizarea si in scop personal este irelevantă, intrucat legiuitorul a instituit in cadrul textului de lege ca se considera a fi neglijabila.

Organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere ca o parte din autovehicule au fost utilizate pentru activitatile exceptate, iar o parte au fost utilizate exclusiv in scopul desfasurarii activitatii.

Daca autovehiculele ar fi fost utilizate si in scop personal, puteau fi excluse de la deducere cel mult 50% din cheltuielile respective, caz in care intocmirea foilor de parcurs nu este necesara.

13.Referitor la suma de x lei reprezentand servicii de consultanta de business achizitionate de la x SRL, aferente perioadei 2019 - 2020 si la suma de x lei reprezentand TVA aferenta acestor cheltuieli:

Aceste cheltuieli au fost efectuate in vederea imbunatatirii procesului de evaluare a managementului societatii, fiind utile in activitatea economica a acesteia.

Serviciile au constat in elaborarea planului anual pe anul 2019 si a planului trimestrial (definire plan marketing, definire plan resurse, etc), elaborarea si implementarea procesului de management al performantei (stabilirea nivelurilor pentru indicatorii de performanta, stabilirea grilelor motivare, etc), aspecte care sunt necesare in vederea asigurarii unei bune desfasurari a activitatii.

Serviciile prestate de cele doua societati contractante, x SRL si x SRL, nu sunt similare, fapt pentru care este neintemeiat argumentul ca exista o tranzactie dublata.

Serviciile achizitionate de la x SRL constau in dezvoltarea viziunii companiei pe urmatorii 10 ani, identificarea segmentelor target in vederea cresterii vanzarilor, estimarile pentru anul 2021 in materie de volume de vanzari, venituri, EBIT, etc.

Serviciile prestate de x SRL sunt orientate catre imbunatatirea procesului de evaluare a managementului companiei, in vreme ce serviciile prestate de x SRL sunt orientate catre strategia privind cresterea vanzarilor si atingerea obiectivelor privind planul de vanzari.

Si daca s-ar admite faptul ca serviciile prestate de cele doua societati sunt similare, managementul unei companii are libertatea de a decide sa achizitioneze aceleasi servicii de la mai multi furnizori, daca considera ca pentru a putea lua o decizie corecta este necesara compararea rezultatelor serviciilor primite de la mai multi furnizori.

14.Referitor la suma de x lei reprezentand cheltuieli cu serviciile de consultanta si training achizitionate de la x SRL, aferente anului 2019 si la suma de x lei reprezentand TVA aferenta acestor cheltuieli:

Codul fiscal si reglementarile contabile in vigoare in anul 2019 nu prevad obligativitatea detinerii de documente justificative in afara facturii fiscale (in original in ceea ce priveste deductibilitatea TVA).

Serviciile prestate in temeiul contractului nr. x au fost de natura sa aduca plus valoare activitatii economice a societatii si au constat in organizarea si desfasurarea unui program de activitati specifice de crestere a eficientei comerciale a societatii si de pregatire si perfectionare profesionala a angajatilor, precum si un program de excelenta comerciala.

Intrucat societatea desfasoara activitati in domeniul vanzarilor, organizarea de astfel de traininguri de vanzari este necesara pentru formarea si perfectionarea agentilor de vanzari.

15.Referitor la suma de x lei reprezentand cheltuieli cu serviciile de comunicari pentru performanta de la x SA, aferente anului 2020 si la suma de x lei reprezentand TVA aferenta acestor cheltuieli:

Societatea x SA este cea care primeste comision in functie de vanzarile aduse de afiliati.

Codul fiscal si reglementarile contabile in vigoare in anul 2020 nu prevad obligativitatea detinerii de documente justificative in afara facturii fiscale (in original in ceea ce priveste deductibilitatea TVA).

Scopul achizitiei serviciilor respective este de a creste notorietatea site-ului propriu al x in mediul on-line si cresterea vanzarilor acesteia prin atragerea de noi utilizatori care sa acceseze site-ul si sa cumpere produse.

x SA contribuie la cresterea vanzarilor societatii prin intermediul campaniilor de marketing efectuate prin platforma on-line 2Performant pentru programele de marketing dedicate comerțului electronic care vizeaza recompensarea afiliatilor platformei pentru afisarea instrumentelor de promovare ale beneficiarului.

16.Referitor la suma de x lei reprezentand cheltuieli privind achizitia cursului de comunicare achizitionat de la x SRL, aferente anului 2020:

Codul fiscal si reglementarile contabile in vigoare in anul 2020 nu prevad obligativitatea detinerii de documente justificative in afara facturii fiscale.

Cursul de comunicare a fost prestat in baza contractului nr. x si a avut drept scop imbunatatirea comunicarii cu partenerii de afaceri, element esential in domeniul vanzarilor.

17.Referitor la suma de x lei reprezentand cheltuieli cu serviciile de consultanta de management achizitionate de la x SRL, aferente anului 2020 si la suma de x lei reprezentand TVA aferenta acestor cheltuieli:

Aceste servicii au avut drept scop formarea profesionala a angajatilor, respectiv consolidarea echipelor departamentale si lucrul cu echipele menite sa eficientizeze modul de lucru al societatii.

Codul fiscal si reglementarile contabile in vigoare in anul 2020 nu prevad obligativitatea detinerii de documente justificative in afara facturii fiscale (in original in ceea ce priveste deductibilitatea TVA).

18. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta prestarilor de servicii achizitionate de la x SRL si x SRL aferente anului 2019:

Societatea a achizitionat cursul "Tehnici teatrale" si cursul de dezvoltare Leadership, care au vizat dezvoltarea abilitatilor de comunicare a cursantilor.

Doamna x a fost angajata societatii la data desfasurarii cursurilor care au ii permiteau acesteia sa devina un lider mai bun si sa dobandeasca abilitati de comunicare.

Achizitia cursurilor este legata de formarea profesionala a angajatei respective.

19. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta mobilierului achizitionat de la x aferenta anului 2018:

Articolele de mobilier au fost achizitionate pentru amenajarea showroomului din x.

Codul fiscal si reglementarile contabile in vigoare in anul 2018 nu prevad obligativitatea detinerii de documente justificative in afara facturii fiscale in original in ceea ce priveste deductibilitatea TVA. Societatea nu are obligatia legala de a detine procese-verbale de receptie a lucrarilor de amenajare.

Spatiul respectiv a fost cumparat fara compartimentari si fara amenajari.

20. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA aferenta garantiei inchirierii unui spatiu de la x aferenta anului 2016:

Societatea a intentionat sa inchirieze un spatiu in vederea transformarii ulterioare a acestuia in showroom, insa acest plan nu s-a finalizat, iar contractul a fost reziliat din motive obiective care tin de deciziile de business ale managementului societatii.

Organele de inspectie fiscala nu pot interveni in contractul incheiat intre parti.

Este suficienta demonstrarea intentiei de a derula in viitor activitati taxabile.

21. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA aferenta unor cheltuieli de protocol (ceas, parfum, tort, etc):

Legislatia TVA stabileste ca acordarea de bunuri in mod gratuit sau utilizarea de bunuri ori prestarea de servicii in mod gratuit in cadrul unor actiuni de protocol nu constituie livrare de bunuri, respectiv prestare de servicii cu plata, prin urmare, pentru acestea nu se va colecta TVA, daca acestea se refera la:

- acordarea de bunuri de mica valoare, respectiv cadouri oferite in valori mai mici de 100 de lei fiecare;
- utilizarea bunurilor folosite in cadrul activitatii economice a persoanei impozabile in cadrul actiunilor de protocol realizate in scopuri legate de activitatea economica a persoanei impozabile;
- prestarea de servicii in mod gratuit, in cadrul actiunilor de protocol realizate in scopuri legate de activitatea economica a persoanei impozabile.

Legislatia nu prevede o definitie a cheltuielilor de protocol, astfel ca organele de inspectie fiscala nu pot impune conditii suplimentare de deductibilitate.

Cu toate acestea, ar fi putut impune colectarea TVA pentru bunurile ce depasesc valoarea de 100 de lei, respectiv pentru:

- suma de x lei cu care s-a depasit plafonul de 100 lei in cazul parfumului achizitionat potrivit facturii nr. x, TVA aferenta fiind in suma de x lei;
- suma de x lei cu care s-a depasit plafonul de 100 lei in cazul ceasului achizitionat potrivit facturii nr. x, TVA aferenta fiind in suma de x lei.

Faptul ca sumele au fost inregistrate in contul 303 este nerelevant pentru stabilirea deductibilitatii TVA aferenta achizitiilor respective.

22. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA aferenta cursurilor de antreprenariat achizitionate de la x si x aferente anului 2018:

Codul fiscal si reglementarile contabile in vigoare in anul 2018 nu prevad obligativitatea detinerii de documente justificative in afara facturii fiscale in original in ceea ce priveste deductibilitatea TVA.

Serviciile prestate au constat in organizarea unor ateliere ce au vizat eficientizarea modului de organizare si management al businessului si au presupus organizarea unor seminarii pe aspecte punctuale de eficientizare si dezvoltare in domeniul financiar, de resurse umane, vanzari sau ateliere de management al businessului.

In sustinerea contestatiei contribuabila a anexat calendarul x editia 11 care a avut loc in perioada martie - iunie 2018 si o parte din prezentarile discutate in cadrul cursurilor.

Atelierele respective au fost destinate persoanelor cu functii de conducere din cadrul unei companii care doreste sa eficientizeze procesul de management al businessului si nu in folosul personal al participantului.

23. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA aferenta serviciilor achizitionate de la x SRL:

Serviciile prestate de x SRL constau in cercetare de piata realizata in randul distribuitorilor, arhitectilor, clientilor finali pentru a identifica personalitatea brandului, configurarea unei strategii de repositionare a brandului societatii si difera

fata de serviciile achizitionate de la alte societati cu privire la efectuarea de studii de marketing, astfel:

- serviciile prestate de x sunt orientate catre imbunatatirea procesului de evaluare a managementului si constau in elaborarea planului anual pe 2019 si a planului trimestrial, elaborarea si implementarea procesului de management al performantei;

- serviciile prestate de x SRL sunt orientate catre strategia pentru cresterea vanzarilor si atingerea obiectivelor privind planul de vanzari si constau in dezvoltarea viziunii companiei pe urmatoorii 10 ani, identificarea segmentelor target in vederea cresterii vanzarilor, estimarilor pentru anul 2021 in materie de volume de vanzari, venituri, EBIT, etc.

Codul fiscal si reglementarile contabile nu prevad obligativitatea detinerii de documente justificative in afara facturii fiscale in original in ceea ce priveste deductibilitatea TVA.

In concluzie, societatea solicita anularea deciziei de impunere atacata cu privire la impozitul pe profit in suma de x lei si TVA in suma de x lei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-CL x, AJFP Călărași a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-CL x, prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată contestate:

- x lei reprezentând impozit pe profit;
- x lei reprezentând TVA.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, obligatiile de plată contestate se compun din:

Baza	Impozit profit	TVA	Observatii
x	x	x	Reintregirea veniturilor cu discounturile acordate societatii x, operatiunile fiind fara continut economic - aferente anului 2020
x	x	x	Cheltuieli efectuate in interesul personal al administratorului, respectiv achizitia unei carti - 11.10.2019
x	x	x	Cota de 50% din cheltuielile auto, inclusiv combustibilul, pentru autovehiculele care nu sunt utilizate exclusiv in desfasurarea activitatii economice a societatii, respectiv in folosul operatiunilor sale taxabile - aferente perioadei 2015 - 2020
x	x	x	Cheltuieli care nu sunt in scopul activitatii societatii (x = carcasa silicon si folie telefon - anul 2015 + x = gasire spatiu pentru punct de lucru- anul 2015 + x = garantie inchiriere - anul 2016 + x = ceas acordat drept cadou in cadrul actiunilor de protocol - anul 2016)

x	x	x	Achizitia de materiale de constructii in legatura cu care societatea nu poate face dovada ca au fost utilizate in scopul desfasurarii activitatii, respectiv in folosul operatiunilor sale taxabile - aferente anului 2016
x	x	x	Prestari servicii de inchiriere sala de conferinte achizitionate de la x si servicii de cazare achizitionate la x de la x SRL, in legatura cu care societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca serviciile sunt achizitionate in scopul desfasurarii activitatii, respectiv in folosul operatiunilor taxabile - aferente anului 2017
x	x	x	Prestari servicii reprezentand training organizat de x SRL si inchiriere sala de la x in legatura cu care societatea nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente din care sa rezulte tema evenimentului, participantii la eveniment si necesitatea organizarii evenimentului in scopul desfasurarii activitatii, respectiv in folosul operatiunilor taxabile - aferente anului 2017
x	x	x	Achizitia de cursuri de marketing digital, e-commerce si social media organizate de x SRL, din documentele prezentate nerezultand existenta vreunui training; societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala demouri privind masurarea vizitelor pe site, audienta, fara a avea legatura cu activitatea societatii - aferente anului 2019
x	x	x	Servicii de inchiriere de autovehicule in legatura cu care societatea nu face dovada predarii-primirii catre agentii de vanzari angajati - aferente anului 2019
x	x	x	Prestari servicii de consultanta de business achizitionate de la x SRL; acelasi gen de servicii au fost achizitionate si de la alta societate (x SRL) - aferente perioadei 2019 - 2020
x	x	x	Prestari de servicii de consultanta si training vanzari achizitionate de la SC x SRL in legatura cu care s-au prezentat rapoarte de activitate care cuprind informatii generale, fara a fi particulare activitatii societatii - aferente anului 2019

x	x	x	Prestari de servicii de comunicari pentru performanta de la SC x SA care se refera la alt site (www.x) decat cel al societatii contestatare (www.x) - aferente anului 2020
x	x	x	Achizitia unui curs comunicare achizitionate de la SC x SRL, in legatura cu care societatea nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente justificative - aferente anului 2020
x	x	x	Prestari de servicii de consultanta de management achizitionate de la x SRL, in legatura cu care societatea nu a facut dovada ca sunt in scopul desfasurarii activitatii, respectiv in folosul operatiunilor sale taxabile, cata vreme serviciile respective au constat in fapt in consultanta privind dezvoltarea personala, rutina de loialitate, zile de nastere, etc pentru domnul x si doamna Ana Gagi, aceasta din urma incheind contractul de munca cu contestatara in luna urmatoare achizitiei serviciilor respective - aferente anului 2020
x	x	x	Prestari servicii constand in organizarea de cursuri in cadrul programului ERSMA (tehnici teatrale si dezvoltare personala) achizitionate de la SC x SRL si SC x SRL in legatura cu care societatea nu a facut dovada ca sunt achizitionate in folosul operatiunilor sale taxabile, ci pentru dezvoltarea personala a participantului la curs (doamna x) - aferente anului 2019
x	x	x	Achizitia de mobilier de la x SRL, in legatura cu care societatea nu a facut dovada ca au fost montate in spatiul de desfasurare a activitatii acesteia - aferente anului 2018
x	x	x	Taxa garantie pentru inchirierea unui spatiu care nu a fost utilizat in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, contractul intre parti fiind reziliat - aferenta anului 2016
x	x	x	Achizitia unui parfum si a unui ceas acordate drept cadou colaboratorilor societatii, in legatura cu care societatea nu a facut dovada ca achizitiile respective sunt in folosul operatiunilor sale taxabile - aferente perioadei 2015 - 2020
x	x	x	Achizitia unor accesorii pentru telefon (carcasa, folie plastic) in legatura cu care societatea nu a facut dovada ca au fost puse la dispozitia angajatilor - aferente anului 2015

	x	x	Taxe ateliere antreprenoriat, in legatura cu care societatea nu a facut dovada ca atelierele sunt organizate in folosul operatiunilor sale taxabile, ci pentru dezvoltarea personala a participantului la curs - aferente anului 2018
	x	x	Prestari servicii reprezentand studii de marketing achizitionate de la x SRL in legatura cu care societatea nu a prezentat o situatie a studiilor respective si alte documente din care sa rezulte ca sunt achizitionate in folosul operatiunilor taxabile - aferente anului 2019
TOTAL	x	x	

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1 Referitor la reintregirea veniturilor cu discounturile acordate societatii x in suma de x lei, respectiv la stabilirea impozitului pe profit in suma de x lei si a TVA colectata in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca s-a procedat corect la reintregirea veniturilor cu discounturile acordate societatii x in suma de x lei, respectiv la stabilirea impozitului pe profit in suma de x lei si a TVA colectata in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea cauzei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

În fapt, organele de inspectie fiscală au constatat că în perioada august 2020 - decembrie 2020, contestatara a incheiat tranzactii cu societatea x SRL, in suma de x lei, din care baza impozabila in suma de x lei si TVA in suma de x lei.

Societatea a acordat lunar reduceri comerciale, prin inscrierea acestora in facturile de livrare, reducandu-se astfel baza de impozabila, reduceri care au fost inregistrate in contul 709 "Reduceri comerciale acordate", in valoare totala de x lei, din care baza impozabila in suma de x lei si TVA in suma de x lei.

Intrucat:

- pe facturile emise catre x nu este mentionat procentul aferent discountului oferit;
- pe perioada supusa verificarii contestatara a acordat discounturi preferentiale societatii x, spre deosebire de discounturile acordate celorlalti clienti;
- x este platitoare pe veniturile microintreprinderilor incepand cu data de 15.06.2018;
- doamna x (asociat unic si administrator al SC x SRL) a fost angajata SC x SRL:
 - in perioada 22.11.2013 - 28.08.2018, in functia de director general adjunct,
 - in perioada 27.11.2018 - 13.10.2020, in functia de director general;
- domnul x (asociat unic si administrator al SC x SRL) a fost angajat al SC x SRL:
 - in perioada 31.08.2018 - 27.11.2018, in functia de director general adjunct,

- in perioada 30.08.2020 - 13.10.2020, in functia de agent de vanzari,
- ambele societati au puncte de lucru declarate la adresele din x si din localitatea x,
- desi scopul acordarii reducerilor a fost cresterea vanzarilor, cum a declarat administratorul societatii, s-a constatat o reducere a volumului vanzarilor in anul 2020 fata de anul 2019,
- x SRL a preluat portofoliul de clienti ai contestatarei;
- incepand cu anul 2021, SC x SRL a devenit platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor,

Organele de inspectie fiscala au considerat ca operatiunile de acordare a discounturilor catre x SRL nu au continut economic, fapt pentru care, in temeiul dispozitiilor art. 11 alin 1, art. 19 alin 1 si art. 25 alin 1 din Legea nr. 227/2021 privind Codul fiscal, au procedat la reintregirea veniturilor cu discounturile acordate societatii x in suma de x lei, respectiv la stabilirea impozitului pe profit in suma de x lei si a TVA colectata in suma de x lei.

In drept, conform

- art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2020:

“Art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

(...) (12) **În cazul în care se constată că există un abuz de drept, tranzacțiile implicate în astfel de practici abuzive trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul.** Organele fiscale competente au dreptul de a anula TVA dedusă în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv. **Pentru a invoca abuzul de drept, trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții:**

a) tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat **garantarea unor avantaje fiscale** care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale;

b) trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că **scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal.**”

- art. 6 și art. 7 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„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** (...) (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.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte. (...)”

Față de cele de mai sus, rezulta că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia. În cazul în care se constată că există un abuz de drept, tranzacțiile implicate în astfel de practici abuzive trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul.

În ceea ce privește impozitul pe profit sunt aplicabile prevederile:

- art. 19 alin.1 și art. 25 alin 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2020:

“**Art. 19** - Reguli generale

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

- pct. 5 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal:

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

- art. 25 alin 1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință:

“**Art. 25** - Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere,

cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, reiese ca:

- rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil;

- legiuitorul conditionează deductibilitatea fiscală a cheltuielilor înregistrate în contabilitate de existența documentelor justificative în baza cărora s-a efectuat înregistrarea;

- reducerile comerciale acordate clienților trebuie evidențiate conform reglementărilor contabile.

In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, conform:

- art. 286 alin. 4 lit. a) și art. 319 alin 20 lit i) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și pct. 31 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2020:

Codul fiscal

“Art. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

- a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei.”

Norme metodologice

“31. (1) În sensul art. 286 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări.

(...) Exemplul nr. 2: La data livrării unor bunuri, furnizorul acordă o reducere de preț de 10% din valoarea acestora. Sunt livrate bunuri supuse cotei standard de TVA de 20% în valoare de 2.000 lei și bunuri supuse cotei de 9% în valoare de 5.000 lei.

Pe factură se înscrie baza impozabilă a celor două livrări, respectiv 2.000 lei plus 5.000 lei, baza se reduce cu 10%, iar TVA se aplică asupra bazei reduse: $[2000 - (2000 \times 10 / 100)] \times 20\% = 360$ lei și $[5000 - (5000 \times 10 / 100)] \times 9\% = 405$ lei.

Se consideră că factura este corectă inclusiv dacă TVA este menționată integral înainte de reducerea bazei și apoi se menționează cu minus TVA aferentă reducerii.”

Codul fiscal

“Art. 319 (...) (20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

- (...) i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar,

exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar.”

Față de prevederile legale de mai sus, rezulta că:

- în cazul în care se acordă discount-uri direct în beneficiul clientului, la momentul livrării/prestării, iar acestea nu constituie remunerarea unui serviciu sau contrapartida pentru o prestație oarecare, nu intră în baza de impozitare;
- factura trebuie să cuprindă în mod obligatoriu baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea sunt incluse în prețul unitar.

În speta, organele de inspecție fiscală au reținut că în perioada august 2020 - decembrie 2020, contestatara a încheiat tranzacții cu societatea x SRL, în suma de x lei, din care baza impozabilă în suma de x lei și TVA în suma de x lei.

Societatea a acordat lunar reduceri comerciale, prin înscrierea acestora în facturile de livrare, reducându-se astfel baza de impozabilă, reduceri care au fost înregistrate în contul 709 “Reduceri comerciale acordate”, în valoare totală de x lei, din care baza impozabilă în suma de x lei și TVA în suma de x lei.

De asemenea, urmare analizei tranzacțiilor derulate între cele două societăți, dar și a activităților economice desfășurate de acestea, AJFP Calarasi a constatat următoarele aspecte:

- pe facturile emise către x nu este menționat procentul aferent discountului oferit;
- pe perioada supusă verificării contestatara a acordat discounturi preferențiale societății x, spre deosebire de discounturile acordate celorlalți clienți;
- x este platitoare pe veniturile microintreprinderilor începând cu data de 15.06.2018;
- doamna x (asociat unic și administrator al SC x SRL) a fost angajată SC x SRL:
 - în perioada 22.11.2013 - 28.08.2018, în funcția de director general adjunct,
 - în perioada 27.11.2018 - 13.10.2020, în funcția de director general;
- domnul x (asociat unic și administrator al SC x SRL) a fost angajat al SC x SRL:
 - în perioada 31.08.2018 - 27.11.2018, în funcția de director general adjunct,
 - în perioada 31.08.2020 - 13.10.2020, în funcția de agent de vânzări,
- ambele societăți au puncte de lucru declarate la adresele din x și din localitatea x,
- deși scopul acordării reducerilor a fost creșterea vânzărilor, cum a declarat administratorul societății, s-a constatat o reducere a volumului vânzărilor în anul 2020 față de anul 2019,
- x SRL a preluat portofoliul de clienți ai contestatarei;
- începând cu anul 2021, SC x SRL a devenit platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Intrucât organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile de acordare a discounturilor către x SRL nu au continuat economic, în temeiul dispozițiilor art. 11

alin 1 din Legea nr. 227/2021 privind Codul fiscal, au procedat la reintregirea veniturilor cu discounturile acordate societatii x in suma de x lei si la stabilirea impozitului pe profit in suma de x lei si a TVA colectata in suma de x lei.

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

"Art. 276 (4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. In 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."

Din textul de lege mai sus prezentat rezulta ca societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale. In acest sens, referitor la acest capat de cerere, societatea a depus urmatoarele documente:

1. Contract x din 21.05.2020;
2. Lista discounturi generale x;
3. Decizia ICCJ Nr. 86 din 10 decembrie 2018;
4. Sentinta nr. 1195 din 2014 Tribunalul Mures;
5. Sentinta nr. 48 din 2011 Tribunalul Covasna;
6. 2019-2020_tranzactii x catre distributie si x
7. Sentinta nr. 439 din 2021 de la Tribunalul Cluj;
8. Hotararea C-285 10 Campsa Estaciones de Servicio SA;
9. Raspuns MF x din 08.08.2012.

Din analiza documentelor si a argumentelor aduse in sustinerea contestatie se retin urmatoarele aspecte:

1. Potrivit contractului nr. x din 21.05.2020 incheiat intre contestatara, in calitate de vanzatoare si x, in calitate de cumparatoare:

- art. I - 1 al contractului, obiectul acestuia il constituie vanzarea, respectiv cumpararea produselor de decor interior mentionate in comenzile cumparatorului si confirmate de vanzator, respectiv profile decorative de interior din poliuretan, polimer rigid si polistiren extrudat, profile decorative de exterior din polistiren expandat acoperite cu rasina minerala si aditivi necesari montarii.

- art. IV din contract - **vanzatorul se obliga sa comercializeze produsele la pretul din Anexa 1, la care se va aplica un discount comercial (on invoice/ off invoice, dupa caz), astfel cum este mentionat in Anexa 2 „Discounturi”, la total valoare factura, pentru fiecare comanda de produse. Discountul va fi specificat pe fiecare factura emisa (procent si valoare).**

Or, in fapt:

- contrar clauzelor contractuale, facturile fiscale nu contin informatii privind procentul aferent discountului oferit;

- faptul ca societatea retine ca discounturile au fost acordate si in functie de termenele de incasare sau „de alte conditii în baza cărora s-au derulat tranzacțiile cu alți clienți” nu prezinta relevanta, intrucat aceste aspecte nu sunt specificate in contractul mai sus amintit;

- conform constatarilor organelor de inspectie fiscala reprezentantul societatii a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala doua "Anexe 2" privind preturile stabilite, care nu cuprind mentiuni despre discounturile acordate, una privind „Procedura de lucru in cazul comenzilor livrate prin curier”, cealalta fiind lista articole si pretul de vanzare al acestora; drept pentru care, Lista discounturilor generale acordate societatii x atasata la contestatie, care cuprinde si procentul „discountului mentionat pe factura” (**acesta nu este mentionat pe factura, asa cum s-a retinut anterior**) reprezinta in fapt un document pro-causa, intocmit cu scopul vadit de a dovedi ca societatea a respectat dispozitiile legale privind deductibilitatea cheltuielilor cu discounturi si neincluderea acestora in baza impozabila a TVA; insa societatea nu are in vedere faptul ca dovedirea respectarii acestor dispozitii legale nu este suficienta, in conditiile in care nu face dovada ca acordarea discounturilor a fost facuta in scop economic (cresterea vanzarilor) si nu in scopul obtinerii de avantaje fiscale;

- din verificarea prin sondaj a facturilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu toate produsele mentionate in facturi se regasesc in Anexa 1 a Contractul de vanzare-cumparare nr. x, de exemplu:

- brau decorativ din poliuretan x cm (pozitia 4 din factura ED x),
- rasina finisaj profile x 1,5 kg (pozitia 3 din factura ED x)

- in Anexa 1 la Contractul de vanzare-cumparare nr. x este in scris acelasi produs cu preturi diferite, de exemplu:

- adeziv de imbinare Profixx avand pretul de x lei/buc (pagina 9/17) sau x lei/buc (pagina 13/17),
- adeziv de lipire x avand pretul de x lei/buc (pagina 9/17) sau x lei/buc (pagina 11/17) sau x lei/buc (pagina 13/17).

2. Referitor la jurisprudenta nationala si europeana invocata si la punctul de vedere exprimat de o directie de specialitate din MFP, respectiv Decizia ICCJ nr. 86 din 10 decembrie 2018 (necompetenta organului fiscal in a interveni in contractul intre parti), Sentinta nr. 1195 din 2014 Tribunalul Mures (nedovedirea relei-credinte a societatii), Sentinta nr. 48 din 2011 a Tribunalului Covasna (faptul ca pretul de vanzare nu este mai mare decat pretul de productie nu prezinta relevanta) Sentinta nr. 439 din 2021 de la Tribunalul Cluj (faptul ca sotii D... sunt asociati in societate nu reprezinta o dovada a faptului ca achizitia locului de parcare de catre societate este o componenta a achizitiei apartamentului de catre sotii D...) si Hotararea C-285 10 Campsa Estaciones de Servicio SA (posibilitatea de a califica o tranzactie drept tranzactie cu titlu oneros implica numai existenta unei legaturi directe intre livrarea de bunuri sau prestarea de servicii si o contrapartida primita in mod real de catre o persoana impozabila, adica nu are importanta daca pretul este mai mic sau mai mare decat pretul de piata), acestea nu au legatura cu cauza supusa solutionarii, intrucat:

a- Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala nu pot interveni in intelegerea intre parti:

AJFP Calarasi nu a intervenit in intelegerea dintre parti, intrucat constatarile acesteia s-au bazat exclusiv pe clauzele contractuale si documentele puse la dispozitie de insasi societatea contestatara.

Potrivit art. 11 din Codul civil, se stabileste conditia generala de neaplicare a clauzelor contractuale dintre parti, "Nu se poate deroga prin conventii sau acte juridice unilaterale de la legile care interesează ordinea publică sau de la bunele moravuri", prin ordine publica intelegandu-se ansamblu de norme juridice care stau

la baza functionarii unui stat de drept (in cazul de fata nu se pune problema unei derogari de la legislatia romaneasca in vigoare).

De altfel, textul art. 11, coroborat cu art. 1169 si 1325 din Codul Civil consacra principiul autonomiei de vointa, adica libertatea de a incheia orice acte juridice civile, inasa, aceasta libertate nu este una absoluta, ci una limitata, in sensul ca partile nu pot incalca prin actele juridice incheiate legea, ordinea publica sau bunele moravuri.

Or, in conditiile in care organele de inspectie fiscala constata ca intelegerile dintre parti incalca prevederile legale in vigoare, respectiv ale Codului fiscal cu privire la impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, are dreptul de a interveni si de aplica dispozitiile art. 11 din Codul fiscal.

Cu toate acestea, asa cum am retinut anterior, AJFP Calarasi nu a intervenit in intelegerea dintre parti, constatarile acesteia bazandu-se exclusiv pe clauzele contractuale, care nu contin in concret, procentul discounturilor acordate societatii x, in conditiile in care asa cum s-a constatat, pentru livrarile in suma de x lei au fost acordate reduceri comerciale de x lei, adica 59,88%.

b- Referitor la nedovedirea relei-credinte a societatii:

Potrivit prevederilor art. 12 și art. 13 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 12 Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.”

„Art. 13 Interpretarea legii

(1) Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.

(2) În cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbateri și aprobare”.

In speta, contrar sustinerilor societatii, organele de inspectie fiscala au efectuat analiza modului de acordare a reducerilor comerciale avand in vedere toate documentele prezentate de aceasta in timpul controlului (facturi, contracte, etc), astfel facand dovada ca au tinut cont de prevederile legale de mai sus, inclusiv de dispozitiile art. 6 alin. (1), art. 7 alin. (2) și alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, anterior invocate, fapt ce nu presupune incalcarea principiului libertatii de gestiune a societatii supusa verificarii fiscale, cum eronat a retinut in contestatia formulata.

Contrar sustinerilor contribuabilei organelor de inspectie fiscala nu le revine obligatia de a demonstra reaua-credinta a societatii, ci, potrivit dispozitiilor legale de

mai sus, acestea sunt îndreptățite să aprecieze, cu bună credință, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

Întrucât din constatările proprii și din informațiile primite de la societate nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste ca acordarea discounturilor către x au un scop economic, organele de control au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale.

De asemenea, contrar susținerilor din contestație, atât decizia de impunere contestată, cât și raportul de inspecție fiscală în baza căruia a fost emisă această decizie, cuprind motivele de fapt și de drept în baza cărora au fost întocmite, iar explicitarea constatărilor faptice cuprinde examinarea tuturor elementelor relevante pentru impunere, bazate pe constatările proprii și pe probele depuse de societate în timpul verificărilor.

c- Referitor la faptul că nu prezintă relevanță dacă pretul de vânzare este sau nu este mai mare decât pretul de producție/de piață (Sentința nr. 48 din 2011 a Tribunalului Covasna, Hotărârea C-285/10 Campsa Estaciones de Servicio SA):

Se reține că obiectul cauzei supusă soluționării nu îl constituie vânzarea de bunuri sub pretul de producție sau de piață, ci acordarea unor discounturi la vânzarea de bunuri, în vederea obținerii unor avantaje fiscale ulterioare.

d- Adresa nr. x a Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul MFP, anexată la contestație, nu prezintă relevanță, căta vreme:

- nu constituie un izvor de drept;
- este un punct de vedere neopozabil terților, fiind adresat strict unei alte societăți decât contestată, în raport de situația și documentele analizate, de care organul de soluționare a contestației nu are cunoștință;
- se referă numai la ajustarea bazei de impozitare a TVA în cazul unei tranzacții între persoane afiliate; or, în speta, organele de inspecție fiscală nu au procedat la ajustarea bazei de impozitare a TVA, pe motiv că bunurile au fost vândute unei societăți afiliate cu societatea contestată, ci, așa cum s-a reținut anterior, au procedat la reintregirea veniturilor contestatei cu contravaloarea discounturilor acordate la vânzarea de bunuri către x, întrucât discounturile au avut ca scop obținerea de către contestată a unor avantaje fiscale ulterioare.

3. Contrar susținerilor contribuabilei, organele de inspecție fiscală au făcut o comparație între condițiile în baza cărora s-au derulat tranzacțiile cu alți clienți, constatând că societatea a acordat discounturi diferențiate către clienții săi.

În fapt, **către societatea x au fost acordate discounturi preferențiale**, aspect confirmat de însăși societatea contestată prin analiza efectuată în cuprinsul contestației. În acest sens invocă faptul că valoarea totală a vânzărilor înainte de acordarea discounturilor a fost în sumă de x lei, veniturile efective ale societății x SRL aferente acestor tranzacții este în sumă de x lei (x lei - x lei). Prin urmare, procentual, discountul acordat a fost de 71,429%, în comparație cu al celorlalți clienți analizați, care nu depășește procentul de 43,524%.

Nu prezintă relevanță în soluționarea cauzei atasarea documentului intitulat "2019-2020_tranzacții x către distribuție și x" și nici invocarea dispozițiilor art. 76

alin 7 din OMFP nr. 1802/2014, potrivit carora se pot acorda reduceri comerciale în cazul vânzărilor superioare volumului convenit, dacă cumpărătorul are un statut preferențial, cata vreme cresterea volumului vanzarilor bunurilor catre x si cuantumul (procentul) discounturilor acordate au fost determinate de scopul societatii contestatare, respectiv acela de a diminua cifra sa de afaceri in anul 2020, in vederea indeplinirii criteriilor legale pentru a deveni societate platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor incepand cu 01.01.2021. De altfel, contestatara nici nu dovedeste in vreun fel faptul ca discounturile acordate au condus la cresterea vanzarilor, ba, mai mult, veniturile au scazut.

Mai mult, trebuie subliniat si faptul ca organele de inspectie fiscala au constatat ca exista o serie de elemente care au condus la concluzia ca societatii x i-a fost acordat un tratament preferential, respectiv:

a- doamna x (asociat unic si administrator al SC x SRL) a fost angajata a societatii x SRL in urmatoarele perioade:

22.11.2013 - 28.08.2018 - Director General Adjunct,

27.11.2018 - 13.10.2020 - Director General,

- domnul x (asociat unic si administrator al SC x SRL) a figurat ca angajat in cadrul firmei x SRL, astfel:

30.08.2018 - 27.11.2018 - Director General Adjunct,

31.08.2020 - 13.10.2020 - Agent Vanzari,

- domiciliul fiscal al x SRL se afla in x, iar punctele de lucru sunt la urmatoarele adrese:

- x,

- x,

- la aceleasi adrese, x SRL are deschise puncte de lucru, respectiv:

- x, - showroom si birouri,

- x - hala de productie, contract reziliat la data de 28.09.2018.

b- Societatea x a preluat portofoliului de clienti stabili ai societatii x SRL (ex: x SRL-CUIx, x SA-CUI x, x SRL-CUI x, x SRL-CUI x, x SRL-CUI x, etc.); de retinut este ca SC x SRL nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si nici a organului de solutionare a contestatiei documente (de exemplu contractul incheiat intre parti) din care sa rezulte modalitatea (cu titlu oneros, gratuit, etc) prin care au fost pus la dispozitie portofoliul respectiv; societatea s-a limitat in a invoca numai faptul ca predarea portofoliului de clienti a fost "o decizie de business". Astfel, desi contestatara i-a cedat societatii x portofoliul de clienti gratuit, i-a acordat si discounturi substantiale.

4. Contrar sustinerilor din contestatie, in speta sunt aplicabile dispozitiile art. 11 alin 1 din Codul fiscal, cata vreme este evident faptul că acordarea de discounturi nu a avut un scop economic, ci doar un scop fiscal, respectiv obtinerea de avantaje fiscale:

- prin diminuarea veniturilor SC x SRL cu valoarea acestor discounturi s-a produs in fapt diminuarea cifrei de afaceri a acestei societatii care a indeplinit astfel criteriile legale pentru a deveni platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor incepand cu data de 01.01.2021, aspect ce ar putea conduce in perioada ulterioara efectuarii inspectiei fiscale, la o diminuare semnificativa a cuantumului impozitului datorat la bugetul de stat; mai mult, argumentele societatii

sunt contradictorii, in conditiile in care, aceasta insasi retine prin contestatia formulata ca pe de-o parte deciziile luate cu privire la tranzactiile derulate cu x au avut in vedere „analizarea unei oportunitati de restructurare a businessului” SC x SRL (pag 97 din contestatie), iar pe de alta parte ca deciziile respective au avut in vedere cresterea vanzarilor acesteia, respectiv dezvoltarea afacerii,

- desi contravaloarea cheltuielilor cu achizitia de bunuri efectuate de x (societatea platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor) nu influenteaza modul de determinare a cifrei sale de afaceri si modul de calcul al impozitului datorat la bugetul de stat, totusi faptul ca bunurile au fost achizitionate la un pret diminuat cu valoarea discounturilor acordate de x a condus la vanzarea mult mai rapida a acestora, respectiv la dezvoltarea mult mai rapida a afacerii sale; se retine ca, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, cifra de afaceri a societatii x SRL a inregistrat o crestere in anul 2020, fiind in suma de x lei, fata de anul 2019 cand a fost zero.

5. Prin urmare, nu poate fi retinuta nici motivatia societatii potrivit careia a inregistrat in contabilitate discounturile acordate societatii x, cata vreme dovedirea inregistrarii respective nu este suficienta, in conditiile in care nu face dovada ca acordarea discounturilor a fost facuta in scop economic si nu in scopul obtinerii de avantaje fiscale.

In speta este aplicabil si principiul prevalentei economicului asupra juridicului (principiul prevalentei fondului asupra formei) in sensul ca fondul este mai important decat forma. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilant si contul de profit si pierdere se face tinand seama de fondul economic al tranzactiei sau al operatiunii raportate, nu numai de forma juridica a acestora. Respectarea acestui principiu are drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica, punand in evidenta drepturile si obligatiile, precum si riscurile asociate acestor operatiuni. Documentele care stau la baza inregistrarii in contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte intocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea.

De altfel, principiul prevalentei economicului asupra juridicului se regaseste si in cuprinsul dispozitiilor art. 14 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„Art. 14 Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal

(1) Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

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

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

6.Referitor la faptul ca cifra de afaceri in anul 2020 a scăzut față de anul 2019, intrucât anul 2020 a coincis cu răspândirea pandemiei COVID:

Se retine ca domnul x a adus in timpul inspectiei fiscale o serie de lamuriri (raspunsul la intrebarea nr. 1 din nota explicativa) cu privire la scopul acordarii discounturilor catre x:

"(...) Conditiiile impuse de catre x catre x SRL sunt de a dubla vanzarile aferente canalului anului 2021, cat si cercetarea de piata la nivel european (...) discounturile fiind stabilite de comun acord intre cele 2 firme, astfel incat sa poata fi sustinute aceste initiative."

Asa cum a retinut insasi contribuabila, reducerile comerciale trebuie să fie acordate pentru diverse considerente care să contribuie direct sau indirect la creșterea vânzărilor, obținerea unui vad comercial, creșterea calității produselor comercializate, creșterea volumului de produse comercializate per total sau creșterea volumului unui anumit tip de produs, etc. Or, in speta, organele de inspectie fiscala au constatat ca a fost inregistrata o reducere a volumului vanzarilor in anul 2020, fata de anul 2019, iar in ceea ce priveste cresterea veniturilor in anul 2021, nu este dovedita in niciun fel.

Prin urmare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei sustinerea contestatarei potrivit careia diminuarea veniturilor societatii x SRL în anul 2020 fata de anul 2019 se datoreaza unor circumstanțe speciale (pandemie), cata vreme societatea x SRL a revandut toata marfa achizitionata de la societatea x SRL avand deja piata de desfacere (prin preluarea clientilor societatii x SRL), lucru ce putea fi facut si de societatea x SRL.

Acest aspect demonstreaza si intareste si mai mult constatarea organelor de inspectie fiscala potrivit careia discounturile acordate nu au avut un scop economic, ci au avut drept scop obtinerea de catre SC x SRL a unor avantaje fiscale.

Trebuie subliniat ca, impactul provocat de factorii externi, invocat de contribuabila, este acelasi sau chiar mai mare si pentru societatea x SRL, aceasta neavand un portofoliu de clienti proprii, fiind societate relativ noua si „reusind” sa comercializeze intreg stocul de produse achizitionat de la societatea x SRL, avand in vedere si pretul obtinut si preluarea portofoliului de clienti ai societatii x SRL.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, cifra de afaceri a societatii x SRL a fost in anul 2019 in suma de x lei, iar in anul 2020 in suma de x lei, inregistrand o **scadere** (cu suma de x lei), in comparatie cu cifra de afaceri a societatii x SRL care prezinta o **crestere** in anul 2020, fiind in suma de x lei, fata de anul 2019 cand a fost zero (potrivit bilantului contabil aferent anului 2020 si balantei contabile atasata acestuia, societatea x SRL nu prezinta stoc de marfa la data de 31.12.2020).

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la reintregirea veniturilor cu discounturile acordate societatii x in suma de x lei, respectiv la stabilirea impozitului pe profit in suma de x lei si a TVA colectata in suma de x lei, motiv pentru care in legatura cu acest capat de cerere urmeaza a se dispune respingerea ca neintemeiata a contestatiei.

3.2 Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei (x lei - x lei) si la TVA nedeductibila in suma de x lei (x lei - x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza impozitul pe profit in suma de x lei si la TVA in suma de x lei, in conditiile in care, nu face dovada ca achizitiile de bunuri si servicii in legatura cu care s-au stabilit diferentele de obligatii fiscale de plata au fost in scopul utilizarii acestora in desfasurarea activitatii sale economice, respectiv in folosul operatiunilor sale taxabile.

În fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, obligatiile de plată care fac obiectul acestui capat de cerere se compun din:

Baza	Impozit profit	TVA	Observatii
			Cheltuieli efectuate in interesul personal al administratorului, respectiv achizitia unei carti - 11.10.2019
			Cota de 50% din cheltuielile auto, inclusiv combustibilul, pentru autovehiculele care nu sunt utilizate exclusiv in desfasurarea activitatii economice a societatii, respectiv in folosul operatiunilor sale taxabile - aferente perioadei 2015 - 2020
			Cheltuieli care nu sunt in scopul activitatii societatii (x = carcasa silicon si folie telefon - anul 2015 + x = gasire spatiu pentru punct de lucru- anul 2015 + x = garantie inchiriere - anul 2016 + x = ceas acordat drept cadou in cadrul actiunilor de protocol - anul 2016)
			Achizitia de materiale de constructii in legatura cu care societatea nu poate face dovada ca au fost utilizate in scopul desfasurarii activitatii, respectiv in folosul operatiunilor sale taxabile - aferente anului 2016
			Prestari servicii de inchiriere sala de conferinte achizitionate de la x si servicii de cazare achizitionate la x de la x SRL in legatura cu care societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca serviciile sunt achizitionate in scopul desfasurarii activitatii, respectiv in folosul operatiunilor taxabile - aferente anului 2017
			Prestari servicii reprezentand training organizat de x SRL si inchiriere sala de la x in legatura cu care societatea nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente din care sa rezulte tema evenimentului, participantii la eveniment si necesitatea organizarii evenimentului in scopul desfasurarii activitatii, respectiv in folosul operatiunilor taxabile - aferente anului 2017

			Achizitia de cursuri de marketing digital, e-commerce si social media organizate de x SRL, din documentele prezentate nerezultand existenta vreunui training; societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala demouri privind masurarea vizitelor pe site, audienta, fara a avea legatura cu activitatea societatii - aferente anului 2019
			Servicii de inchiriere de autovehicule in legatura cu care societatea face dovada predarii-primirii catre agentii de vanzari angajati - aferente anului 2019
			Prestari servicii de consultanta de business achizitionate de la x SRL; acelasi gen de servicii au fost achizitionate si de la alta societate (x SRL) - aferente perioadei 2019 - 2020
			Prestari de servicii de consultanta si training vanzari achizitionate de la SC x SRL in legatura cu care nu s-au prezentat rapoarte de activitate care cuprind informatii generale, fara a fi particulare activitatii societatii - aferente anului 2019
			Prestari de servicii de comunicari pentru performanta de la SC x SA care se refera la alt site (www.x) decat cel al societatii contestatare (www.x) - aferente anului 2020
			Achizitia unui curs comunicare achizitionate de la SC x SRL, in legatura cu care societatea nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente justificative - aferente anului 2020
			Prestari de servicii de consultanta de management achizitionate de la x SRL in legatura cu care societatea nu a facut dovada ca sunt in scopul desfasurarii activitatii, respectiv in folosul operatiunilor sale taxabile, cata vreme serviciile respective au constat in fapt in consultanta privind dezvoltarea personala, rutina de loialitate, zile de nastere, etc pentru domnul x si doamna x, aceasta din urma incheind contractul de munca cu societatea in luna urmatoare achizitiei serviciilor respective - aferente anului 2020

			Prestari servicii constand in organizarea de cursuri in cadrul programului ERSMA (tehnici teatrale si dezvoltare personala) achizitionate de la SC x SRL si SC x SRL in legatura cu care societatea nu a facut dovada ca sunt achizitionate in folosul operatiunilor sale taxabile, ci pentru dezvoltarea personala a participantului la curs (doamna x) - aferente anului 2019
			Achizitia de mobilier de la x SRL, in legatura cu care societatea nu a facut dovada ca au fost montate in spatiul de desfasurare a activitatii acesteia - aferente anului 2018
			Taxa garantie pentru inchirierea unui spatiu care nu a fost utilizat in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, contractul intre parti fiind reziliat - aferenta anului 2016
			Achizitia unui parfum si a unui ceas acordate drept cadou colaboratorilor societatii, in legatura cu care societatea nu a facut dovada ca achizitiile respective sunt in folosul operatiunilor sale taxabile - aferente perioadei 2015 - 2020
			Achizitia unor accesorii pentru telefon (carcasa, folie plastic) in legatura cu care societatea nu a facut dovada ca au fost puse la dispozitia angajatilor - aferente anului 2015
			Taxe ateliere antreprenoriat, in legatura cu care societatea nu a facut dovada ca atelierele sunt organizate in folosul operatiunilor sale taxabile, ci pentru dezvoltarea personala a participantului la curs - aferente anului 2018
			Prestari servicii reprezentand studii de marketing achizitionate de la x SRL in legatura cu care societatea nu a prezentat o situatie a studiilor respective si alte documente din care sa rezulte ca sunt achizitionate in folosul operatiunilor taxabile - aferente anului 2019
TOTAL			

In drept, in ceea ce priveste impozitul pe profit, potrivit dispozitiilor:
- art. 19, art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 12, 48, 49² din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2015:
Codul fiscal:
“**Art. 19** Reguli generale

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

Norme metodologice:

„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.”

Codul fiscal:

“Art. 21 Cheltuieli:

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

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

(...) h) cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat;

i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;

(...) k) cheltuielile pentru perfecționarea managementului, a sistemelor informatice, introducerea, întreținerea și perfecționarea sistemelor de management al calității, obținerea atestării conform cu standardele de calitate (...).

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit; (...)

n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat potrivit art. 21 alin. (4) lit. t), la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

(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;

(...) 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;

Norme metodologice

“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.”

Codul fiscal:

(...) t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

(...) 2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

(...) Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme. (...)

Norme metodologice:

“49². În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”

- art. 19 alin 1, art. 25 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 5, 13, 16 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

„Art. 19 - Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile

neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

Norme metodologice

„5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile 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 sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

„Art. 25 - Cheltuieli

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

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol. În cadrul cheltuielilor de protocol se includ și cheltuielile înregistrate cu taxa pe valoarea adăugată colectată potrivit prevederilor titlului VII, pentru cadourile oferite de contribuabil, cu valoare mai mare de 100 lei;

(...) l) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

(...) 2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

(...) Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

În cazul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente. (...)

Norme metodologice

“13. (1) În aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele:

a) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii

publicitate ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;

b) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate și pentru alte persoane fizice în condițiile în care cheltuielile respective sunt efectuate în legătură cu lucrări executate sau servicii prestate de acestea în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului;

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

d) cheltuielile de cercetare, precum și cheltuielile de dezvoltare care nu îndeplinesc condițiile de a fi recunoscute ca imobilizări necorporale din punct de vedere contabil;

e) cheltuielile pentru perfecționarea managementului, a sistemelor informatice, introducerea, întreținerea și perfecționarea sistemelor de management al calității, obținerea atestării conform cu standardele de calitate.

(...) j) cheltuielile reprezentând dobânzi penalizatoare, penalități și daune-interese, stabilite în cadrul contractelor încheiate, în derularea activității economice, cu persoane rezidente/nerezidente, pe măsura înregistrării lor;

k) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului.”

„16. (1) În sensul prevederilor art. 25 alin. (3) lit. l) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, sunt cele prevăzute la pct. 68 din normele metodologice date în aplicarea art. 298 al titlului VII Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal.

(2) Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul rezultatului fiscal, se efectuează pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(3) În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovineta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării altor contracte decât cele de leasing. În cazul cheltuielilor reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente datoriiilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente.

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”

Se retine ca prevederi legale similare au existat pe intreaga perioada supusa verificarilor, 2015 - 2020.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate:

- profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru a fi deductibile, 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;

- în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează printre altele și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii;

- justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurși;

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

- pct. 57 alin. (2) și (3) din Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, în vigoare începând cu data de 01.01.2015:

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

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

- conform prevederilor OMFP nr. 3512/2008 și OMFP nr. 2364/2015 privind documentele financiar-contabile, în vigoare pe perioada supusa verificării, 2015 - 2020:

“Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;

- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice/adresa persoanei fizice

care întocmește documentul;

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

Se retine ca documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se probeze modul în care se produc.

În drept, în materia TVA sunt aplicabile prevederile:

- art. 134 alin. (1) alin. (2), art. 134¹ alin. (1), art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a), art. 145¹ și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 45¹, 46 din Normele metodologice de aplicare ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în vigoare în anul 2015 :

„**Art. 134** Faptul generator și exigibilitatea

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

“**Art. 134¹** Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

“**Art. 145** (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. 145¹** Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

(...) b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții; (...)

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin.(1) fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147¹.

(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme.”

Norme metodologice:

“45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. **În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.**(...)

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz

personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, **vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei** aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal.

(5) În cazul vehiculelor prevăzute la art. 145¹ alin. (3) lit. b) - f) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și taxa aferentă cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei, utilizarea acestora și pentru uz personal fiind considerată neglijabilă cu excepția situației în care se poate face dovada unei practici abuzive. În situația prevăzută la art. 145¹ alin. (3) lit. a) din Codul fiscal este obligatoriu ca persoana impozabilă să utilizeze exclusiv vehiculul pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat, în vederea deducerii taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal. Totuși, în cazul vehiculelor prevăzute la art. 145¹ alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, nu se aplică limitarea dreptului de deducere a taxei dacă acestea sunt utilizate și pentru alte activități economice ale persoanei impozabile, inclusiv pentru activitățile prevăzute la art. 145¹ alin. (3) lit. b) - f) din Codul fiscal.

(6) În scopul aplicării art. 145¹ alin. (3) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 145¹ alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări;

(...) (8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. **Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145¹ din Codul fiscal, 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, în conformitate cu**

prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Codul fiscal

“Art. 146 (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.”

Norme metodologice:

”46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. [...]”

- art. 280, art. 281, art. 297, art. 298, art. 299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 67, 68 și 69 din HG nr 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2016:

“Art. 280 - Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

“Art. 281 - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

“Art. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile.”

Norme metodologice

”67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din

Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH.

(4) O persoană care are intenția, confirmată de dovezi obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică în sensul art. 269 din Codul fiscal și care începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice, trebuie să fie considerată ca o persoană impozabilă care acționează în această calitate, care are, în conformitate cu art. 297 din Codul fiscal, dreptul imediat de a deduce taxa datorată sau achitată pentru cheltuielile și/sau investițiile efectuate în scopul operațiunilor pe care intenționează să le efectueze și care dau naștere unui drept de deducere, fără a trebui să aștepte începerea exploatarei efective a activității sale. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/98 Gabalfrisa. (...)

“Art. 298 - Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate **exclusiv** în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

(...) b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

(...) (4) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 297 și art. 299 - 301.

(5) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin normele metodologice.”

Norme metodologice

“68. (1) În aplicarea art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice **persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.**

(...) (4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, **este denumită în continuare uz personal**. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. **Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere** a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei

care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal.

(...) (5) În cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. b) - f) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și taxa aferentă cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei, utilizarea acestora și pentru uz personal fiind considerată neglijabilă cu excepția situației în care se poate face dovada unei practici abuzive. În situația prevăzută la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal este obligatoriu ca persoana impozabilă să utilizeze exclusiv vehiculul pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat, în vederea deducerii taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal. Totuși, în cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, nu se aplică limitarea dreptului de deducere a taxei dacă acestea sunt utilizate și pentru alte activități economice ale persoanei impozabile, inclusiv pentru activitățile prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. b) - f) din Codul fiscal.

(6) În scopul aplicării art. 298 alin. (3) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...) b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Exercitarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 298 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări; (...).

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 298 alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2), în cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 298 din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 298 din Codul fiscal, 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, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală.”

“Art. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 , precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare.”

Norme metodologice

“69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.

(4) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la art. 297 alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 297 alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.”

Se retine ca prevederi legale similare au existat pe întreaga perioadă supusa verificărilor, 2015 - 2020.

Prin urmare:

- dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă are obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă toate informațiile obligatorii expres stipulate de prevederile legale în materie și care să fie însoțită, după caz, și de alte documente prin care persoana impozabilă poate să demonstreze că bunurile și serviciile facturate au fost achiziționate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective;

- justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale a TVA aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurși.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în vederea aplicării uniforme a legii, având în vedere că țara noastră este obligată, printre altele, să respecte acquis-ul comunitar în domeniul TVA.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-110/94 Inzo, Curtea Europeană de Justiție a reținut că art. 4 al Directivei a 6-a (echivalentul art. 127 din Codul fiscal) trebuie interpretat în sensul că, din momentul în care administrația fiscală a admis calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată unei societăți care și-a declarat intenția să înceapă o activitate ce da naștere la operațiunii impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectată, poate fi considerată activitate economică în sensul acestui articol, chiar

daca acest studiu are ca scop sa examineze in ce masura activitatea proiectata este rentabila (paragr. 18 din hotarare).

In cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a retinut ca art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul in care sa i se permita unei persoane impozabile ce actioneaza ca atare sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitie, si *pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile*. Dreptul de deducere ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Totodata, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre **dreptul de a solicita dovezi** pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeasi hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca *este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii* si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

In sfarsit, principiul **prevalentei substantei** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva fraudei**, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de **indeplinirea cumulativa a conditiilor de forma** (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) si **a conditiei de fond esentiale**, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile

necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inregistrata taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca bunurile si serviciile facturate au fost achizitionate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.

Din documentele aflate la dosarul cauzei si potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele aspecte:

3.2.1. Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei si TVA in suma de x aferente unei baze impozabile de x reprezentand cota de 50% din cheltuielile auto, inclusiv combustibilul, pentru autovehiculele care nu sunt utilizate exclusiv in desfasurarea activitatii economice a societatii, respectiv in folosul operatiunilor sale taxabile - aferente perioadei 2015 - 2020:

Din prevederile legale anterior citate, rezulta ca in perioada 2015 - 2020 supusa verificarii:

- dreptul de deducere a cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata este conditionat de utilizarea bunurilor/serviciilor achizitionate in scopul desfasurarii activitatii, respectiv in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile si ca utilizarea **numai** in scopul activitatii economice a unui vehicul, da dreptul la deducerea integrala a cheltuielilor si a taxei, dar **trebuie dovedita de catre persoana impozabila** prin detinerea documentelor prevazute de dispozitiile legale, **prin intocmirea foii de parcurs care sa contina informatiile necesare** (categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurt etc.);

- **dacă un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, fiind utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de utilizarea acestuia;**

- vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acestora care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților; de asemenea legiuitorul a prevăzut expres că exercitarea dreptului de deducere se limitează la **cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări;**

- exceptiile sunt de stricta interpretare si, mai mult, Codul fiscal conditioneaza incadrarea in exceptie prin trimitere la caracterul "exclusiv" al utilizarii autoturismelor pentru destinatiile anume precizate.

In speta, organele de inspectie fiscala au exclus la deducere urmatoarele sume contestate:

- x reprezentand cheltuieli cu piesele de schimb, leasingul, combustibilul si reparatiile pentru autoturisme, care se compun din:

- suma de x lei (anul 2015) reprezentand 50% din cheltuielile cu piese de schimb pentru un autovehicul care nu este utilizat exclusiv in desfasurarea activitatii economice a societatii si pentru care nu s-au prezentat foi de parcurs;

- suma de x lei (anul 2016) reprezentand 50% din cheltuielile cu piese de schimb pentru un autovehicul care nu este utilizat exclusiv in desfasurarea activitatii economice a societatii si pentru care nu s-au prezentat foi de parcurs;
- suma de x lei (anul 2020) reprezentand 50% din cheltuielile cu combustibilul pentru un autovehicul care nu este utilizat exclusiv in desfasurarea activitatii economice a societatii si pentru care nu s-au prezentat foi de parcurs;
- x reprezentand 50% din taxa aferenta autoturismelor utilizate de administratorul societatii domnul x si doamna x, in calitate de Director al societatii; excluderea de la deducere a fost pentru leasing (contract de leasing nr. x si nr. x), combustibili si reparatii auto, deoarece aceste autoturisme nu au fost utilizate exclusiv in scopul activitatii economice ale societatii.

Intrucat societatea nu a prezentat foi de parcurs in vederea justificarii deductiei integrale a cheltuielilor de mai sus si a TVA aferenta acestora, prin adresa nr. x, organele de inspectie fiscala i-au solicitat societatii informatii si orice alte documente/justificari necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. In acest sens au inaintat contribuabilei si anexa ce cuprinde facturile pentru care nu s-au gasit in evidenta financiar contabila documente justificative necesare exercitarii dreptului de deducere, potrivit prevederilor legale.

Drept urmare, potrivit mentiunilor din raportul de inspectie fiscala (pagina 39/53), contestatara nu a prezentat documente justificative (foi de parcurs) in vederea justificarii deductiei integrale a cheltuielilor inregistrate cu autoturismele societatii, inasa a mentionat urmatoarele “excluderea la deducere a TVA in procent de 50% a fost pentru masina de serviciu x care a fost data in folosinta agentului de vanzari x pana la data de 05.2016”, iar in dreptul ratelor de leasing sau combustibilul nu a fost mentionat nimic.

Cu toate acestea, in contestatie contribuabila sustine ca detine foi de parcurs pentru autoturismele utilizate si anexeaza, in acest sens, in anexa 4, urmatoarele documente:

- fisele de post pentru: x (manager de vanzari), x (agent vanzari), x (agent vanzari), x (director de vanzari),
- rapoarte per salariat (Revisal): x (agent vanzari), x (agent vanzari), x (director de vanzari), x (manager), x (agent vanzari), x (Director de vanzari) si x (Director general);
- procese-verbale de primire a autovehiculelelor;
- Foi de parcurs august - decembrie 2020 - situatie centralizatoare intocmita in excel, care se refera la autovehiculele x si nu cuprinde toate elementele necesare acordarii dreptului de deducere, scopul deplasarii, alimentarea cu combustibil - data alimentarii, bonul fiscal, benzinaria, km la bord, litri combustibil, suma - nefiind mentionate,
- foi de parcurs pentru autovehiculele x, care:
 - sunt intocmite lunar;
 - nicio foaie nu cuprinde toate elementele necesare acordarii dreptului de deducere, scopul deplasarii nefiind mentionat pe niciuna dintre acestea;
 - pe toate foile de parcurs, adresa de destinatie este incompleta (de exemplu: Bacau, Suceava, Neamt, Baneasa, Polona, Enachita Vacarescu, etc), iar pe unele dintre ele nu este deloc mentioata destinatia (foile pentru x si x);

- unele dintre acestea nu cuprind precizari privind alimentarea cu combustibil (data alimentarii, bonul fiscal, benzinaria, km la bord, litri combustibil, suma), de exemplu: foile de parcurs pentru autovehiculul x;
- unele dintre acestea cuprind numarul de kilometrii parcursi in interes personal (de exemplu: pentru x -10 km + 20 km + 10 km + 20 km + 10 km, etc - in luna octombrie 2018);
- unele dintre foile de parcurs nu cuprind mentiuni privind persoana care a condus autovehiculul - de exemplu: pentru autovehiculul x - 10.2018, 12.2018, 03.2019.
- conform documentelor prezentate in "Anexa 9 Procese-verbale de predare-primire a autovehiculelor închiriate", domnului x, agent de vanzari, **i-au fost puse la dispozitie in aceeasi perioada doua autovehicule**, respectiv, potrivit facturii fiscale nr. x emisa de x SRL, in care se mentioneaza, la denumirea serviciului, "inchiriere auto x, x, utilizator x, de la 2019.11.14, 08:46:000 pana la 2019.12.03, 10:43:00" si conform proceselor-verbale din data de 29.11.2019 si 02.12.2019 autovehiculul x, in conditiile in care exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor/ TVA pentru autovehiculele utilizate de agentii de vanzari este limitat la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent.

Avand in vedere cele mai sus prezentate rezulta ca nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Documentele prezentate ca exemplificare in sustinerea contestatiei nu justifica deducere integrala a cheltuielilor cu autovehiculele si a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor cheltuieli, intrucat:

a- Asa cum insasi societatea recunoaste, vehiculele nu sunt utilizate doar de agentii de vânzări angajati ai societatii, ci si de persoane cu functii de conducere (manager/ director general/ director de vanzari).

Invederăm in acest sens ca persoanele cu functii de conducere din cadrul societatii au atributii de administrare, de analiză, de control al vanzarilor si nicidecum de agenti vanzari si de achizitii, care sunt, potrivit dispozitiilor legale anterior invocate, persoanele care se ocupa în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților; or, prevederile Codului fiscal privind exceptiile de la limitarea specială a dreptului de deducere se referă printre altele la "vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții".

2. Nici foile de parcurs si nici celelalte documente atasate in sustinerea contestatiei nu furnizeaza **toate informațiile necesare** (categoria de vehicul utilizat, scopul deplasarii, locul cert al deplasării, etc.) astfel cum a fost aratat anterior.

3. Contrar sustinerilor contribuabilei si potrivit dispozitiilor anterior invocate, dacă un vehicul nu este utilizat **exclusiv în scopul activității economice**, fiind **utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal**, se limitează la **50% dreptul de deducere** a taxei aferente cheltuielilor legate de utilizarea acestuia. De altfel, exceptiile sunt de stricta interpretare, iar Codul fiscal conditioneaza

incadrarea în excepție prin trimitere la caracterul “**exclusiv**” al utilizării autoturismelor pentru destinațiile anume precizate.

Se reține că pentru a se putea justifica dacă vehiculele sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice în vederea deducerii integrale a cheltuielilor și TVA, este obligația societății să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, aceasta având obligația legală să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Prin urmare, motivul pentru care legiuitorul a impus îndeplinirea acestor condiții de forma (de completare a foilor de parcurs) este pentru a determina dacă un vehicul este utilizat exclusiv în scopul activității economice sau nu.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea unor condiții de formă se impune pentru a se putea stabili situația de fond. Acesta este și motivul pentru care trebuie analizată existența pe foile de parcurs a informațiilor minime prevăzute de normele legale, **în speta constatându-se lipsa de pe acestea a scopului și locului exact al deplasării**, ceea ce face imposibilă stabilirea faptului că autovehiculul a fost utilizat exclusiv pentru activitatea economică a societății.

Astfel, potrivit normelor de aplicare a Codului fiscal, utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de testdrive de către dealerii auto.

Cu alte cuvinte, din documentele care atestă modul de utilizare al vehiculului ar trebui să rezulte în mod clar și fără echivoc că a fost utilizat pentru efectuarea de activități mai sus enumerate. Din acest motiv, precizarea pe foile de parcurs a unor informații minimale și clare referitor la destinații privind “scopul și locul deplasării” sunt strict și imperios necesare. Cu toate acestea, pe foile de parcurs prezentate în susținerea contestației aceste informații lipsesc.

Astfel, neavând înscris exact locul deplasării și nici scopul deplasării, nu se poate determina dacă autoturismele au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice a societății verificate sau ocazional și în alt scop.

De asemenea, obligativitatea eliberării foilor de parcurs la momentul deplasării vehiculelor decurge din Hotărârea nr. 1391/2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a OUG nr.195/2002 privind circulația pe drumurile publice, anexa 1 art.27 alin.2 lit.b: “Proprietarul de autovehicul sau remorcă, cu domiciliul sau reședința în România, este obligat să elibereze foaie de parcurs sau ordin de serviciu pentru vehicule care se deplasează în cursă”, motiv pentru care contestatarea avea obligația eliberării foilor de parcurs la momentul deplasării vehiculului în cursă.

Pe cale de consecință susținerea societății potrivit careia a făcut dovada faptului că autoturismele au fost utilizate exclusiv în scopul activității sale economice, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, fiind o simplă afirmație pro-causa, câtă vreme nu este justificată cu foi de parcurs și alte documente justificative întocmite în condițiile legii, așa cum se prevede în mod expres legiuitorul.

4. În ceea ce privește invocarea de către societate a 45¹ alin (5) din HG nr. 44/2004 și pct. 68 alin. (5) din H.G. nr. 1 din 2016, prin care se precizează că pentru autovehiculele utilizate de agenții de vânzări nu se limitează dreptul de deducere al TVA, fiind aplicabile regulile generale, cu excepția situației în care organele de inspecție pot demonstra existența unei practici abuzive:

Se reține că, în speta, aceste dispoziții legale nu sunt aplicabile, în condițiile în care așa cum deja a fost arătat:

- o parte dintre autovehiculele sunt utilizate și de persoane care detin funcții de conducere (de ex: x, x, etc), aspect recunoscut de însuși contribuabil;

- în lipsa mențiunilor de pe foile de parcurs cu privire la scopul, la locul exact al deplasării sau la persoana care a efectuat deplasarea, nu se poate demonstra că autovehiculele au fost utilizate exclusiv de către angajații cu funcția de “agent de vânzări” și că utilizarea autovehiculelor de către aceștia pentru uzul personal, nu reprezintă un abuz.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea impozitului pe profit în suma de x lei și TVA în suma de x aferente unei baze impozabile de x reprezentând cota de 50% din cheltuielile auto, inclusiv combustibilul, pentru autovehiculele care nu sunt utilizate exclusiv în desfășurarea activității economice a societății, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile - aferente perioadei 2015 - 2020, motiv pentru care în legătura cu acest capăt de cerere urmează a se dispune respingerea ca neintemeiată a contestației.

3.2.2 Referitor la impozitul pe profit în suma de x lei și TVA în suma x lei de aferente achiziției de bunuri și servicii:

Astfel cum a fost arătat anterior:

A. În ceea ce privește impozit pe profit:

- 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;

- deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii, iar 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;

- deductibilitatea cheltuielilor cu achiziția de bunuri și servicii este condiționată de necesitatea achiziționării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

B. În materia taxei pe valoarea adăugată, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să detină

factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca bunurile si serviciile facturate au fost achizitionate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.

Avand in vedere prevederile legale anterior invocate, constatările organelor de inspectie fiscala, argumentele societatii si documentele aflate la dosarul cauzei, se retin urmatoarele:

1.Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei - baza impozabila in suma de x aferenta achizitiei unei carti de la x, in baza facturii x:

In fapt, din analiza facturii, rezulta ca la "denumirea bunului achizitionat se mentioneaza "refacturare carte The Ethics of business".

Se retine ca in timpul inspectiei fiscale, s-au solicitat societatii informatii si orice alte documente/justificari necesare clarificarii situatiei de fapt fiscale a acesteia. In acest sens s-au transmis adresa nr. x si anexa ce cuprinde facturile pentru care nu s-au gasit si alte documente justificative necesare exercitarii dreptului de deducere a cheltuielilor de achizitie.

Drept urmare, in data de 15.06.2021, societatea a transmis urmatoarele explicatii (a se vedea si Anexa 9 la RIF): achizitia efectuata se refera la cartea "*Transformarea organizatiei, x*", fara a se prezenta alte justificari/explicatii. Or, in contestatia formulata, societatea a subliniat ca, asa cum este mentionat si in factura, denumirea cartii este "*The Ethics of Business*".

Se retine ca in conditiile in care societatea invoca in contestatie faptul ca achizitia cartii este in scopul imbunatatirii activitatii de management, invocand in acest sens si dispozitiile art. 76 alin 4 lit p din Codul fiscal, cu privire la deductibilitatea cheltuielilor efectuate de angajatori pentru pregatirea profesionala si perfectionarea administratorilor si a angajatilor, rezulta ca refacturarea cartii "*The Ethics of business*" de catre x reprezinta in fapt material didactic pentru cursurile achizitionate de la aceasta societate. Insa, contribuabila nu a prezentat niciun document in sustinerea argumentelor sale, care sa probeze faptul ca achizitia cartii este in scopul desfasurarii activitatii si nu in folosul personal al administratorului si al directorului general al societatii, desi sarcina probei ii apartine.

Mai mult, organele de inspectie fiscala au constatat si urmatoarele aspecte:

- conform registrului jurnal, aceasta carte a fost inregistrata in contul 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" fiind inclusa pe cheltuieli in contul 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar";

- in perioada verificata furnizorul x a facturat catre societatea x SRL si taxa de scolarizare in transe, societatea achizitionand de la acest furnizor, tot prin refacturare si alte carti (fara ca organele de inspectie sa calculeze influente fiscale la impozitul pe profit, deoarece la momentul achizitiei societatea era platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor);

- taxele de scolarizare nu au fost inregistrate in contul de cheltuieli, ci in contul 461 „Debitori diversi”.

Fata de cele mai sus prezentate, reiese ca in mod corect organele de control au stabilit ca SC x SRL datoreaza impozitul pe profit in suma de x lei (baza impozabila in suma de x) cu privire la achizitiei unei carti de la x in baza facturii x.

2. Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei (baza impozabila in suma de x aferenta facturii nr. x emisa de x - carcasa de silicon, folia de sticla; baza impozabila in suma de x aferenta facturii x emisa de x SRL - gasire spatiu pentru punct de lucru; baza impozabila in suma de x aferenta facturii x emisa de x SRL - garantie aferenta inchirierii unui spatiu; baza impozabila in suma de x aferenta facturii x emisa de x - achizitie ceas) si TVA in suma de x lei:

A. Cu privire la suma de x reprezentand cheltuieli inregistrate in evidenta contabila a societatii privind carcasa de silicon, folia de sticla:

In timpul inspectiei fiscale au fost solicitate explicatii si alte documente justificative societatii, care in legatura cu aceasta achizitie a subliniat faptul ca aceasta reprezinta: „*protectie telefoane angajat x*”.

De asemenea, prin prezenta contestatie, tot administratorul societatii, explica: „*Pentru desfasurarea activitatii sale, Societatea are o echipa de agenti de vanzari care se ocupa de prospectarea pietei, identificarea de clienti noi, incheierea de contracte comerciale, etc, pentru care telefonul mobil este un instrument obligatoriu in activitatea acestora. In mod evident, telefoanele mobile se completeaza cu accesorii de protectie precum carcusele si foliile de sticla.*”

Se retine ca, desi sarcina probei ii apartine, societatea:

- nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei documente care sa probeze argumentele sale, respectiv care sa probeze faptul ca achizitiile sunt in scopul desfasurarii activitatii si nu in folosul personal al unor persoane;
- nu a prezentat documente justificative privind predarea acestor bunuri angajatului sau angajatiilor sai pentru a fi folosite in scopul desfasurarii activitatii societatii.

Fata de cele mai sus prezentate, reiese ca in mod corect organele de control au stabilit ca sunt nedeductibile cheltuielile efectuate in baza facturii nr. x emisa de x.

B. Referitor la suma de x reprezentand cheltuielile privind achizitia de servicii efectuate de agentia imobiliara x SRL:

In baza contractului de comision nr. x, x SRL, in calitate de prestator, se obliga sa puna la dispozitia contestatarei servicii de consultanta imobiliara de specialitate, respectiv:

- asistenta la negociere cu proprietarul imobilului;
- asistenta procedurala in vederea incheierii contractului de vanzare-cumparare in forma autentica.

Contrar sustinerilor din contestatie, obiectul contractului nu il constituie identificarea unui spatiu in vederea deschiderii unui punct de lucru al societatii, ci consultanta la achizitionarea de catre societate a unui imobil.

Se retine ca:

- desi sarcina probei ii apartine, societatea nu a pus nici la dispozitia organelor de inspectie fiscala, nici la dispozitia organului de solutionare a contestatiei documente (de exemplu, acte aditionale) din care sa rezulte ca obiectul contractului nr. x a fost modificat in sensul celor aratate in contestatie ("*identificarea spațiului pentru punctul de lucru din x, punct de lucru declarat de Societate*") si nici nu a facut dovada, prin intocmirea de rapoarte de activitate, a modalitatii de realizare a contractului, a activitatii desfasurate, a personalului care a desfasurat activitatile respective, a numarului de ore alocate, etc;

- contrar sustinerilor din contestatie, organele de inspectie fiscala nu au intervenit in contractul dintre parti, ci au constatat numai faptul ca societatea nu poate face dovada realizarii obiectului acestuia, astfel cum a fost convenit de cele doua parti contractuale.

Fata de cele mai sus prezentate, reiese ca in mod corect organele de control au stabilit ca sunt nedeductibile cheltuielile in suma de x reprezentand cheltuielile privind achizitia de servicii efectuate de agentia imobiliara x SRL.

C. Cu privire la cheltuielile suma de x reprezentand cheltuielile inregistrate cu garantia aferenta inchirierii unui spatiu de la x si la TVA aferenta in suma de x lei:

Potrivit contractului de inchiriere nr. x, SC x, in calitate de proprietar a inchiriat contestatarei, in calitate de chirias, imobilul din x, care este **compus din: living, dormitor 1, dormitor 2, baie 1, baie 2, bucatarie.**

Potrivit art V din contract, la inceperea contractului se va achita o garantie egala cu valoarea chiriei pentru o luna, care se va restitui chiriasului la momentul incheierii contractului.

De asemenea, in data de 10.08.2016, a fost incheiata Notificarea nr. x, cu privire la rezilierea contractului nr. x, **cu acordul ambelor parti**, cu mentiunea ca garantia in valoare de x euro + TVA achitata deja, va fi retinuta de proprietar cu titlu de penalitate pentru rezilierea contractului inainte de termenul prevazut.

Se retine ca:

- societatea nu a depus nici in timpul inspectiei fiscale si nici cu ocazia depunerii contestatiei documente din care sa rezulte intentia acesteia de a desfasura activitate la adresa respectiva; se retine ca, in cuprinsul contractului de inchiriere nu se face nicio referire cu privire la destinatia imobilului inchiriat;

- faptul ca aceasta a inregistrat un punct de lucru la adresa respectiva de-abia in data de 29.07.2016 (conform informatiilor existente in baza de date a ANAF, nu prezinta relevanta, cata vreme contractul de inchiriere a fost reziliat, dupa numai 3 zile de la inregistrarea acestui punct de lucru, respectiv, in data de 01.08.2016;

- rezilierea contractului de inchiriere s-a facut cu acordul partilor, nefiind datorata unor motive obiective neimputabile partilor sau unor cauze de forta majora, astfel ca, in speta, nu sunt aplicabile dispozitiile pct. 67 (17) din Normele metodologice de aplicare a art. 297 (4) din Codul fiscal, in vigoare in anul 2016 ("*Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 297 alin. (4) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, **care nu depind de voința sa**, astfel cum a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziling (INZO) împotriva Statului belgian.*");

- in temeiul dispozitiilor art. 1169¹, coroborate cu cele ale art. 1270 alin 1² din Codul civil, adoptat prin Legea nr. 287/2009, reiese ca, asa cum insasi societatea sustine, continutul contractului este cel stabilit de catre parti, in exercitarea libertatii contractuale; asadar, contractul este legea partilor, in sensul ca legatura astfel stabilita intre parti este similara, prin efectul ei, unei legaturi izvorata din legea obiectiva: contractul este obligatoriu, iar nu facultativ (pacta sunt servanda); astfel, din analiza contractului de inchiriere, rezulta ca **nu exista nicio clauza privind retinerea garantiei, in cazul rezilierii anticipate a contractului de inchiriere**, motiv pentru care, in speta, nu sunt aplicabile dispozitiile pct. 13 alin 1 lit j din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicarea a art. 25 din Codul fiscal referitoare la cheltuielile reprezentând dobânzi penalizatoare, penalități și daune-interese, **stabilite în cadrul contractelor încheiate**, în derularea activității economice, cu persoane rezidente/nerezidente, intrucat, pe de-o parte, suma perceputa de proprietar urmare rezilierii anticipate a contractului de inchiriere este o suma perceputa peste preturile negociate in contract, fara a avea la baza vreo intelegere scrisa intre parti (*de mentionat este faptul ca, in cuprinsul contractului se face referire numai la retinerea garantiei in cazul in care, la incetarea de drept a contractului, chiriasul nu lasa imobilul in starea primita prin proces-verbal*), iar, pe de alta parte, societatea nu a facut dovada incheierii contractului de inchiriere in vederea derularii activității sale economice.

Fata de cele mai sus prezentate, reiese ca in mod corect organele de control au stabilit ca sunt nedeductibile cheltuielile in suma de x si TVA aferenta acestor cheltuieli in suma de x lei reprezentand garantia aferenta inchirierii unui spatiu de la x.

D. Cu privire la cheltuielile suma de x reprezentand cheltuielile cu achizitia unui ceas conform facturii fiscale nr. x si TVA in suma de x lei aferenta ceasului achizitionat conform facturii fiscale nr. x si parfumurilor achizitionate conform facturii nr. x:

In fapt, prin Decizia de impunere nr. F-CL x, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de x lei reprezentand taxa aferenta achizitiilor de diverse produse (ceas, parfum, bratară, tort, etc) acordate colaboratorilor drept cadou, nu au fost destinate utilizarii in folosul unor operatiuni taxabile.

Din totalul sumei de x lei, societatea a contesta TVA in suma de x lei aferenta achizitiei ceasului si parfumurilor, considerand ca aceste cheltuieli sunt cheltuieli cu protocolul, fiind determinata dupa cum urmeaza:

- x lei *24% = x lei (TVA), suma cu care s-a depasit plafonul de 100 lei pentru parfumul achizitionat prin factura x in valoare de x lei;

- x lei * 20% = x lei (TVA), suma cu care s-a depasit plafonul de 100 lei pentru ceasul x achizitionat prin factura x in valoare de x lei;

- x lei - x lei = x lei.

Se retine ca:

- desi, asa cum a subliniat insasi societatea, nu exista o definiție clară a cheltuielile de protocol in cadrul Codului fiscal, se prezintă tratamentul fiscal al acestora din punctul de vedere al impozitului pe profit și al TVA; astfel ca, potrivit dispozitiilor legale in vigoare, actiunile de protocol **trebuie sa fie în scopuri legate de activitatea economică a persoanei impozabile** si sa se refere la acele cadouri

oferite/servicii prestate unor parteneri/potențiali parteneri de afaceri, în vederea consolidării relațiilor comerciale cu aceștia/dezvoltării unor relații de afaceri noi;

- nici în timpul inspecției fiscale organele de inspecție, nici cu ocazia depunerii contestației, **societatea nu a depus documente din care să rezulte scopul pentru care au fost achiziționate bunurile de mai sus;**

- conform registrului jurnal rezulta că achiziția ceasului a fost înregistrată în contul 303 "Materiale de natură obiectelor de inventar" fiind inclusă pe cheltuieli în contul 603 „Cheltuieli privind materialele de natură obiectelor de inventar” și nu în contul 623 "Cheltuieli privind protocolul"; prin urmare, inclusiv înregistrările contabile contrazic motivația societății potrivit căreia ceasul și parfumurile au fost achiziționate în scopul acordării lor unor parteneri de afaceri în cadrul unor acțiuni de protocol.

Față de cele mai sus prezentate, reiese că în mod corect organele de control au stabilit că sunt nedeductibile cheltuielile în suma de x reprezentând cheltuielile cu achiziția unui ceas conform facturii fiscale nr. x și TVA contestată în suma de x lei aferentă ceasului achiziționat conform facturii fiscale nr. x și parfumurilor achiziționate conform facturii nr. x.

3. Referitor la impozitul pe profit în suma de x lei (baza impozabilă în suma de x) și TVA în suma de x lei aferente achiziției de materiale de construcții:

Trebuie subliniat faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit că este nedeductibilă fiscal suma de x lei reprezentând cheltuielile înregistrate în evidența contabilă a societății cu achiziția de materiale de construcții.

Din suma totală de x lei, societatea a contestat suma de x (cheltuieli de achiziție a materialelor de construcții reprezentând tabla zincată, teava rectangulară, profile, glet, distanțieri, plăci ceramice etc.), compusă din :

- baza impozabilă în suma de x lei aferentă facturii nr. x emisă de x x,
- baza impozabilă în suma de x lei aferentă facturii x emisă de x,
- baza impozabilă în suma de x lei aferentă facturii din 06.03.2016 emisă de x,
- baza impozabilă în suma de x lei aferentă facturii x emisă de x SRL;
- baza impozabilă în suma de x lei aferentă facturii x emisă de x SRL.

Se reține că:

- nici în timpul inspecției fiscale organele de inspecție, nici cu ocazia depunerii contestației, **societatea nu a depus documente**, respectiv note de intrare recepție, bonuri de consum din care să rezulte data recepționării și a predării materialelor, comenzi, devize, situații de lucrări, procese-verbale de recepție la terminarea lucrărilor și nici un alt document **din care să rezulte efectuarea lucrărilor de construcții prin înglobarea materialelor achiziționate, locul unde au fost realizate lucrările, respectiv showroomul din x, etc.**, motiv pentru care **nu se poate justifica consumul materialelor respective;**

- simpla achiziție a materialelor de construcție, respectiv simpla deținere a unor facturi de achiziție, fără a face dovada utilizării acestora **în scopul desfășurării activității, respectiv în folosul operațiunilor taxabile nu este suficientă**, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției privind deținerea documentului justificativ (factura fiscală) pentru că o societate să deducă imediat, integral și nelimitat cheltuiala de achiziție și TVA aferentă achizițiilor. Or, o

asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile legale referitoare atat la impozitul pe profit, cat si la TVA, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea cheltuielilor si a TVA aferenta achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege.

- documentele depuse in sustinerea contestatiei (contractele de inchiriere incheiate in perioada 2013 - 2019 intre contestatar, in calitate de locatar si x, in calitate de locatar, fotografiile realizate inainte si dupa amenajarea showroomului si procesul-verbal de predare-primire a imobilului inchiriat din 03.04.2013) nu prezinta relevanta in sustinerea contestatiei, cata vreme nu fac dovada scopului achizitiei materialelor de constructie; faptul ca imobilul inchiriat a necesitat sau nu efectuarea unor investitii nu este contestat de organele de inspectie fiscala, insa acestea nu au putut confirma includerea in imobilul din strada Lanariei nr. 116 a materialelor de constructie achizitionate de contestatar;

- mai mult, potrivit constatarilor organelor de control, in perioada supusa verificarii societatea a inregistrat si alte achizitii de materiale de constructii care au fost insotite de documente justificative din care a rezultat ca acestea au fost utilizate in municipiul x (la fostul domiciliu fiscal unde societatea nu a functionat) sau in sat x (localitate unde de asemenea societatea nu a desfasurat activitatea), acestea fiind recunoscute de administratorul societatii ca fiind achizitii de bunuri utilizate in scop personal.

Fata de cele mai sus prezentate, reiese ca in mod corect organele de control au stabilit in sarcina societatii impozitul pe profit in suma de x lei (baza impozabila in suma de x) si TVA in suma de x lei aferente achizitiei de materiale de constructii.

4. Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei (baza impozabila in suma de x lei) si TVA in suma de x lei aferente achizitiei de servicii de consultanta, de management, training si resurse umane conform facturilor fiscale nr. x, nr. x, nr. x emise de x si de servicii de inchiriere sala de conferinte si cazare pentru teambuiding in x conform facturilor fiscale nr. x, nr. X si nr. x emise de x S.R.L:

Din analiza documentelor prezentate atat in timpul inspectiei fiscale, cat si cu ocazia depunerii contestatiei, rezulta urmatoarele aspecte:

A.Referitor la serviciile achizitionate de la x:

1. In data de 24.04.2017 a fost incheiat contractul nr. 2 intre contestatar, in calitate de beneficiar si x, in calitate de consultant, avand ca obiect prestarea de servicii de consultanta, de management, training si resurse umane, obiectivele, activitatile, instrumentele folosite si preturile fiind enumerate in Anexele nr. 1 - 3 la contract. Se retine ca, in contradictie cu mentiunile din contestatie, **anexele la contract nu se refera la serviciile prestate efectiv de catre prestator, ci la serviciile care ar trebui prestate de catre acesta.**

2. Facturile fiscale nr. X emise de x cuprind numai urmatoarele informatii, la denumirea serviciilor "prestari servicii conform contract".

3. Anexa la factura nr. x cuprinde o simpla insiruire de activitati, respectiv:

- cerere consimtamant evaluare, interviu 1 (recrutor + specialist) si interviu 2 (manager + specialist) care **cad in sarcina contestatarei, motiv pentru care nu se justifica includerea acestora in factura privind serviciile prestate de x;**

- distribuire PI-uri, realizarea de rapoarte PI si trimitere rapoarte catre candidati si manager, comparare cu PRO-ul pozitiei (alimentare baza de date si stabilire formula de recrutare, realizare clasament si selectie, care cad in sarcina x; de mentionat este ca societatea nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si organului de solutionare a contestatiei documente care sa faca dovada in ce au constat efectiv serviciile enumerate; se retine ca, desi in contestatia formulata societatea invoca faptul ca a atasat materialul pregatit de prestator privind dimensiunile climatului organizational, acesta nu se regaseste in cuprinsul documentatiei transmisa atat in format electronic, pe USB, cat si in format hartie, astfel cum au fost remise organului de solutionare a contestatiilor prin adresa inregistrată la DGRFPB sub nr. x.

Se retine ca societatea nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si nici a organului de solutionare a contestatiei documente din care sa rezulte ca serviciile prestate de x au constat in "realizarea unor chestionare pentru identificarea climatului organizational, efectuarea unui atelier de facilitare traducere business plan in action planuri departamentale si individuale, profilare pozitii de marketing si achizitii, asistenta recrutare, calibrare competente, creare proces evaluarea performantei, etc".

B.Referitor la serviciile de inchiriere sala de conferinte si serviciile de cazare achizitionate de la SC x SRL:

a.In data de 18.05.2017 a fost incheiat contractul nr. x intre contestatara, in calitate de beneficiar si SC x SRL, in calitate de consultant, avand ca obiect prestarea de servicii hoteliere (cazare, alimentatie publica si organizare de conferinta prin asigurarea salii si a infrastructurii de conferinta in data de 17.06.2017, precum si comanda pentru 1 camera single 4* si 7 camere duble 4* in perioada 16.06.2017 - 18.06.2017) in cadrul Hotelului x, in perioada 16-18 iunie 2017, pentru participantii la evenimentul organizat de catre contestatara.

b.Facturile fiscale nr. x emise de x S.R.L cuprind numai urmatoarele informatii, la denumirea serviciilor "servicii cazare", "inchiriere sala conferinta".

Se retine ca:

- nici contractul, nici facturile fiscale **nu cuprind informatii privind evenimentul** desfasurat de catre societate si nici nu au fost prezentate alte documente din care sa rezulte ca acest eveniment s-a produs in legatura cu activitatea economica a societatii, respectiv cu operatiunile sale taxabile;

- nici in contestatia formulata, contribuabila nu face referire la un anume eveniment desfasurat in perioada 16.06.2017 - 18.06.2017 la Hotelul Privo din Targu Mures, mentionand evaziv ca serviciile au constat in "cazare teambuilding";

- potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, conform contractului de prestari servicii hoteliere nr ECP x incheiat cu x SRL, serviciile de cazare si masa au fost contractate pentru un numar de 15 persoane, desi, in perioada derularii contractului respectiv SC x SRL avea un numar de 13 salariati.

Fata de cele mai sus prezentate, reiese ca in mod corect organele de control au stabilit in sarcina societatii impozitul pe profit in suma de x lei (baza impozabila in suma de x lei) si TVA in suma de x lei aferente achizitiei de servicii de consultanta, de management, training si resurse umane conform facturilor

fiscale nr. x emise de x si de servicii de inchiriere sala de conferinte si cazare pentru teambuiding in x conform facturilor fiscale nr. x emise de x S.R.L.

5. Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei (baza impozabila in suma de x lei) si TVA in suma de x lei aferenta achizitiei serviciilor constand in trainingul organizat de SC x S.R.L., conform facturii fiscale nr. x si inchiriere sala evenimente de la x, conform facturii fiscale nr. x:

Din analiza documentelor prezentate atat in timpul inspectiei fiscale, cat si cu ocazia depunerii contestatiei, rezulta urmatoarele aspecte:

A.Referitor la serviciile achizitionate de la x:

In data de 07.06.2017 a fost incheiat un contract de cesiune intre contestatara, in calitate de beneficiar si x, in calitate de cedent, avand ca obiect autorizarea contestatarii pentru folosirea salii 14 in zilele de 08.06.2017 si 09.06.2017 pentru organizarea unor cursuri. In acest sens a fost emisa factura fiscala nr. x pe care se mentioneaza la denumirea serviciilor “colaborare in organizarea de activitati educative”.

B.Referitor la trainingul achizitionat de la SC x SRL:

In legatura cu achizitia acestor servicii societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si a organului de solutionare a contestatiei numai urmatoarele documente:

- factura fiscala nr. x, in care se mentioneaza, la denumirea serviciului, “training conform contract x pentru curs 8-9.06.2017”, fara a contine detalii in acest sens;

- foaia de prezenta intocmita de societate aferenta trainingului „Eficienta in vanzari”, curs desfasurat in perioada 08-09.06.2017, care cuprinde o simpla insiruire de nume si prenume, dar fara semnatura acestora, nefiind astfel confirmata prezenta la curs;

- prezentarea suportului de curs care cuprinde o simpla insiruire de slide-uri, data incrisa pe asa-ziul suport de curs fiind 27.04.2021 (asa cum rezulta din Anexa 7 atasata la contestatie), desi cursul s-a desfasurat, conform mentiunilor societatii, in perioada 08-09.06.2017; acest document nu cuprinde detalii privind cursul organizat, ci numai insiruirii de activitati, precum “1. *Prezentare + Notițe*, 2. *Workshop*, 3. *Exerciții și Jocuri*, 4. *Întrebări*, 5. *Echilibru*, 6. *Punere în practică*.”

Se retine ca societatea nu a pus nici la dispozitia organelor de inspectie fiscala, desi i s-a solicitat expres de catre acestea prin adresa nr. x, nici a organului de solutionare a contestatiilor, contractul nr. x incheiat intre parti si nici alte documente din care sa rezulte in concret in ce a constat pregatirea profesionala a angajatilor societatii si din care sa rezulte daca aceste cursuri contribuie la “dezvoltarea abilitatilor de vanzare a echipei de vanzari”, asa cum sustine in contestatie contribuabila. De asemenea, contribuabila nu a facut nici dovada faptului ca, in datele de 08 - 09.06.2017, la sediul x au fost organizate cursurile achizitionate de la SC x SRL, motiv pentru care nu se justifica nici scopul folosintei salii din institutul respectiv.

Fata de cele mai sus prezentate, reiese ca in mod corect organele de control au stabilit in sarcina societatii impozitul pe profit in suma de x lei (baza impozabila in suma de x lei) si TVA in suma de x lei aferenta achizitiei serviciilor

constand in trainingul organizat de SC x S.R.L., conform facturii fiscale nr. x si inchiriere sala evenimente de la x, conform facturii fiscale nr. x.

6. Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei (baza impozabila in suma de x lei) aferent achizitiei cursului de marketing digital, e-commerce si social media organizat de la x SRL conform facturii fiscale nr. x:

In legatura cu achizitia acestor cursuri societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si a organului de solutionare a contestatiei numai urmatoarele documente:

- factura fiscala nr. x, in care se mentioneaza, la denumirea serviciului, "taxa pachet cursuri", fara a contine detalii in acest sens;

- "Materiale rezultate in urma cursurilor organizate de x S.R.L.", respectiv:

- o insiruire de slide-uri privind cursurile de marketing online pentru avansati si incepatori x, intocmite de x, care nu fac referire la societatea x SRL, la data sustinerii cursurilor;

- programa cursurilor desfasurate pentru incepatori si pentru avansati care se refera la cursuri care urmeaza sa se desfasore in perioada 16.12.2020 - 21.04.2021, respectiv in perioada 15.12.2020 - 13.04.2021; de mentionat este ca factura fiscala este emisa cu mult timp inainte de desfasurarea acelor cursuri, respectiv in data de 16.12.2019.

Se retine ca, in contradictie cu sustinerile din contestatie, societatea nu a facut dovada incheierii unui contract cu privire la achizitia cursurilor de la x SRL si, dupa caz, a unor acte adionale si/sau a altor documente din care sa rezulte:

- perioada desfasurarii cursurilor repective;

- platforma (site-ul x invocata in contestatie) care trebuie accesata in vederea participarii la cursuri;

- care este legatura intre x, societatea care a intocmit slide-urile si x SRL, societatea care a facturat "taxa pachet cursuri" in data de 06.12.2019,

- in ce a constat pregatirea profesionala a angajatilor societatii, respectiv ca aceste cursuri sunt cursuri de marketing digital si e-commerce si contribuie la dezvoltarea activitatii societatii, asa cum sustine in contestatie contribuabila;

etc.

De asemenea, desi invoca in contestatia formulata faptul ca intre cele doua parti (contribuabila si x SRL) exista incheiat contractul nr. x (desi factura fiscala a fost emisa in data de 06.12.2019) din care rezulta ca serviciile achizitionate au avut drept scop cresterea valorii activitatii acesteia, aceasta nu a pus la dispozitia organului de solutionare a contestatiei contractul respectiv.

Fata de cele mai sus prezentate, reiese ca in mod corect organele de control au stabilit in sarcina societatii impozitul pe profit in suma de x lei (baza impozabila in suma de x lei) aferent achizitiei cursului de marketing digital, e-commerce si social media organizat de la x SRL, conform facturii fiscale nr. x.

7.Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei (baza impozabila in suma de x lei) si TVA in suma de x lei aferenta cheltuielilor cu inchirierile de autoturisme, conform facturilor fiscale nr. x si nr. x emise de x SRL:

In legatura cu achizitia serviciilor de inchiriere de la x SRL societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si a organului de solutionare a contestatiei numai urmatoarele documente:

- factura fiscala nr. x, in care se mentioneaza, la denumirea serviciului, "inchiriere auto x, x, utilizator x, de la 2019.10.21, 00:00:00 pana la 2019.11.14, 09:09:00";

- factura fiscala nr. x, in care se mentioneaza, la denumirea serviciului, "inchiriere auto x, x, utilizator x, de la 2019.11.14, 08:46:00 pana la 2019.12.03, 10:43:00";

- Anexa 9 - Procese-verbale de predare-primire a autovehiculelor închiriate pentru o parte din angajatii societatii; se retine ca procesele-verbale incheiate intre societate si doamna x, respectiv domnul x nu fac referire la autovehiculele inchiriate de la x SRL conform facturilor nr. x si nr. x; astfel:

- procesul-verbal din data de 14.01.2020 se refera la autovehiculul x pus la dispozitia doamnei x, in conditiile in care autovehiculul inchiriat este x, x si se refera la alte perioade de inchiriere decat cea in care a fost predat angajatului;

- procesele-verbale din data de 29.11.2019 si 02.12.2019 se refera la autovehiculul x pus la dispozitia domnului x, in conditiile in care autovehiculul inchiriat este x, x.

De mentionat este faptul ca:

- restul proceselor-verbale atasate la contestatie nu au legatura cu cauza supusa solutionarii, intrucat pe de-o parte nu sunt referitoare la autovehiculele inchiriate conform facturilor care fac obiectul acestui capat de cerere, iar pe de alta parte nu sunt incheiate cu cei doi angajati ai societatii, x si x;

- societatea nu a pus la nici la dispozitia organelor de inspectie fiscala, nici la dispozitia organului de solutionare a contestatiei contractul/ contractele incheiate cu x SRL, cu privire la inchirierea de autovehicule si nici alte documente din care sa reiasa scopul inchirierii celor doua autovehicule x, x si x, x;

- societatea nu a prezentat in concret motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere, contrar dispozitiilor art 269 alin 1 lit c) din Codul de procedura fiscala, ci a invocat aspecte de ordin general referitoare la:

- "autovehiculele au fost utilizate in general de personalul cu atributii de vanzari";

- "limitarea deductibilitatii cheltuielilor aferente vehiculelor care nu sunt utilizate exclusiv in scopul desfasurarii activitatii economice"; etc.

Fata de cele mai sus prezentate, reiese ca in mod corect organele de control au stabilit in sarcina societatii impozitul pe profit in suma de x lei (baza impozabila in suma de x lei) si TVA in suma de x lei aferenta cheltuielilor cu inchirierile de autoturisme, conform facturilor fiscale nr. x si nr. x emise de x SRL.

8.Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei (baza impozabila in suma de x lei) aferent serviciilor achizitionate de la x SRL conform facturilor fiscale nr. x si TVA in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de la x SRL conform facturilor fiscale nr. x:

Se retine ca in perioada ianuarie 2018 - septembrie 2019, societatea a fost platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

In legatura cu achizitia serviciilor de la x SRL societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si a organului de solutionare a contestatiei urmatoarele documente:

- facturile fiscale nr. x, in care se mentioneaza, la denumirea serviciului:
- fie “plata etapa intermediara/finala plan anual, plan trimestrial si managementul performantei, conform anexei 2 la contractul nr. x din 01.07.2018”;
- facturile nr. x, care nu contin detalii privind serviciile facturate;
- fie “asistenta de implementare septembrie 2019 (decembrie 2018 - februarie 2020, conform anexei 3 la contractul x)”;
- se retine ca:
 - facturile nr. x nu contin detalii privind serviciile facturate
 - la facturile nr. x sunt atasate rapoartele de activitate aferentei perioadei respective care cuprind simple insirui de activitati;
 - de exemplu, cu privire la luna februarie 2020, raportul de activitate cuprinde urmatoarele informatii: prioritizare dezvoltari ERP, dimensiuni suplimentare clienti, model rapoarte P& L de investigat de catre x (Cyberp + x) - 4 ore; clarificari si lucru fisier import vanzari ELD din OMC - 4 ore; clarificari fisier arbore, fisier achizitii si nomenclator articole (x + achizitii) - 4 ore; clarificari fisier migrare dimensiuni, nomenclator import vanzari, nomenclator contracte (x) - 4 ore;
 - se retine ca toate rapoartele de activitate sunt intocmite in acelasi fel, continand simple insirui de activitati, fara detalii privind modalitatea de realizare a acestora;
- “Anexa 10 - Documentatia privind cheltuielile inregistrate cu serviciile de consultanta de business”, care cuprinde urmatoarele documente:
- “Livrabile”, care cuprinde:
 - ED-2019 - UNITS_VALUE_COGS_5.11.2018, fisier excel
 - Financiar_Controlor financiar_fisa postului
 - Gestionar Senior_Depozit si Logistica_fisa postului
 - Implementare intalnire trimestriala ED
 - Manager Achizitii_fisa postului
 - Manager Logistica si Depozit_fisa postului
 - Mkting_Brand Manager B2B_fisa postului
 - Mkting_Brand Manager B2C_fisa postului
 - Organigrama 2019-2021_final
 - P&L 2019 centre de cost_10.12.2018, fisier excel
 - P&L 2019 centre de cost_19.12.2018_FINAL
 - P&L 2019 x
 - P&L provizoriu_raport 2018 bun_LE 2018_LAST
 - Plan Anual 2019_ELD_The Network Strategy
 - Plan strategic_DIAGNOZA_x_ 16.08.2018_The Network
 - PLAN STRATEGIC_x_etapa PLAN_The Network
 - PLAN STRATEGIC_x_etapa RESURSE_The Network
 - PLAN STRATEGIC_x_etapa SUMAR FINANCIAR_The Network
 - SMP 2018_ELD_KPIs si Calcul grila motivare_final
 - Template prezentare trimestriala ED_The Network
 - Vanzari_Team Leader Retail_fisa postului
 - Vanzari_Team Leader Showroom_fisa postului

Se retine ca:

- din analiza fisierelor excel nu rezulta ca acestea au fost intocmite de x SRL in timpul desfasurii serviciilor facturate potrivit facturilor care fac obiectul acestui capat de cerere, iar societatea desi le-a anexat in sustinerea contestatiei nu a explicat care este legatura fiecarui document in parte cu cauza supusa solutionarii;

- **planurile strategice 2019 - 2021** pe care se mentioneaza denumirea societatii **x**, care contin o multitudine de slide-uri; de asemenea, nici in cazul acestor documente, societatea nu a explicat care este legatura fiecarui document in parte cu cauza supusa solutionarii;

- fisele de post atasate se refera la “- fisa de post - Anexa 1 la contractual de prestari servicii nr.....din”, fara a fi mentionat numarul si data contractului in baza caruia au fost intocmite;

- niciunul dintre aceste documente nu este datat si semnat de vreun reprezentant al celor doua societati (contestarara si x SRL).

- Contractul de prestari servicii nr. x din 01.07.2018 x, avand ca obiect realizarea serviciilor mentionate in anexele la contract, precum si :

- Anexa 2 la contractual de prestari servicii nr. x din 01.07.2018, avand ca obiect “**dezvoltarea si managementul proceselor plan anual, plan trimestrial si managementul performantei**”;

- Anexa 3 la contractual de prestari servicii nr. x din 01.07.2018, avand ca obiect acordarea de “Asistenta in implementarea/ executia strategiei conform solicitarilor agreeate mutual intre furnizor si beneficiar intr-un quantum de 16 ore lunar”;

- Contractul de prestări servicii nr. x din 21.02.2018 x, avand ca obiect **elaborarea unui plan strategic pentru perioada 2019 - 2021**, precum si Anexa 2 la contractual de prestari servicii nr. x din 21.02.2018 (numai in limba engleza, fara a fi tradusa potrivit dispozitiilor Codului de procedura fiscala).

Se retine ca:

- in legatura cu serviciile mentionate in Anexa 3 a contractului nr. x, societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte modalitatea de realizare a contractului, respectiv in ce au constat in concret serviciile de asistenta privind implementare si executie (punere in executare) a strategiei, de exemplu “prioritizare dezvoltari ERP”, “clarificari si lucru fisier import vanzari ELD din OMC”, etc, personalul care a desfasurat activitatile respective, etc.

- urmare verificarii efectuate organele de inspectie fiscala s-a constatat ca societatea x SRL a inregistrat cheltuieli cu „asistenta in formularea strategiei de business prin intocmirea unui plan strategic” si in baza contractului incheiat cu societatea x SRL (CUI x);

- nu prezinta relevanta in sustinerea cauzei motivatia contribuabilei potrivit careia serviciile prestate de SC x SRL nu sunt dublate de serviciile prestate de x SRL, in conditiile in care chiar din analiza contractului de prestări servicii nr. 17 din 21.02.2018, atasat de insasi societatea contestatara in sustinerea contestatiei, rezulta ca obiectul acestuia il constituie **elaborarea unui plan strategic pentru perioada 2019 - 2021, iar planurile strategice realizate de x SRL vizeaza aceeasi perioada**;

- sustinerea potrivit careia serviciile furnizate de x constau in dezvoltarea viziunii companiei pe urmasorii 10 ani, identificarea segmentelor de target in vederea cresterii vanzarilor, etc, nu este sustinuta de niciun document, iar, mai mult, asa cum am aratat serviciile prestate de x SRL constau in elaborarea planurilor strategice pe perioada 2019 - 2021 (a se vedea slide-urile atasate la contestatie) si nu doar pe anul 2019, cum se sustine in contestatie;

- Planul strategic 2019-2021 „Trup si suflet in business” elaborat de societatea x SRL cuprinde urmatoarele obiective:

„ In urmasorii 10 ani, noi, x:

- x va fi considerat un trend setter in industria home&deco la nivel national
- Vom avea showroom-uri ELD in 3 tari europene (cu simulator virtual de solutii personalizate de design)
- Vom deschide in Europa 3 showroom-uri - magazine concept, tip store in store.
- Vom avea o retea nationala de 15 magazine proprii si/sau francize.
- Vom dezvolta 5-7 branduri proprii.
- Vom fi in top 5 brand-uri magazine on-line din Romania din industria home&deco.
- Vom deveni primul hub romanesc de home&deco cu produse eco-friendly, oferind suport tinerilor specialisti care vor sa lucreze dupa terminarea studiilor. Ne vom implica in programe de dezvoltare a culturii antreprenoriale in Romania si vom sustine antreprenorii aflati la inceput de drum
- Vom avea o echipa de arhitecti si designeri proprii, pe care o vom completa constant.
- Vom inaugura un spatiu complet de lucru, cuprinzand birouri, productie, depozit, hub, showroom & centru expozitional.
- Ne vom implica in programe sociale si vom deschide “o scoala de talente”, contribuind la dezvoltarea copiilor & tinerilor defavorizati.
- Vom lansa colectii de design sub brandul x, semnate de arhitecti de top, recunoscuti la nivel mondial pentru creativitatea si calitatea recomandarilor lor.
- Vom deveni furnizorul Casei Regale.
- Vom fi recunoscuti pentru expertiza noastra, vom deveni principalul restaurator al “caselor bijuterii istorice”, contribuind la pastrarea patrimoniului arhitectural si istoric al Romaniei.
- Vom oferi solutii complete 360° (produse, consultanta, montaj).
- Vom infiinta asociatii mestesugaresti in mediul rural, cu desfacere pe online.”

Acestea sunt, in fapt, obiective de marketing (showroom-uri ELD in 3 tari europene, 15 magazine proprii si/sau francize, furnizorul Casei Regale) si coincid cu obiectivele strategice (cifra de afaceri si cota de piata valorica) sau obiectivele tactice (marketing, optimizare) urmarite de societatea x SRL. De altfel, societatea x SRL presteaza servicii „orientate către strategia privind creșterea vânzărilor și atingerea obiectivelor privind planul de vânzări”, asa cum rezulta din punctul de vedere sustinut de d-nul x.

- cele doua societati(x SRL si x SRL) care furnizeaza asistenta in formularea strategiei de business au acelasi reprezentant:x;

- societatea x SRL este agreata drept consultant in proiectul BERD (European Bank for Reconstruction and Development), motiv pentru care, potrivit precizarilor

organelor de inspectie fiscala din referatul cauzei, societatea x SRL a beneficiat in anul 2019 de deductibilitatea cheltuielilor de achizitie a serviciilor de consultanta.

Fata de cele mai sus prezentate, reiese ca in mod corect organele de control au stabilit in sarcina societatii impozitul pe profit in suma de x lei (baza impozabila in suma de x lei) si TVA in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de la x SRL.

9.Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei (baza impozabila in suma de x lei) aferent serviciilor achizitionate de la x SRL conform facturilor nr. x si nr.x si TVA in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de la x SRL conform facturilor nr. x:

Se retine ca in perioada ianuarie 2018 - septembrie 2019, societatea a fost platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

In legatura cu achizitia serviciilor de la x SRL societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si a organului de solutionare a contestatiei urmatoarele documente:

- facturile nr. x, in care se mentioneaza, la denumirea serviciului "contravaloare servicii conform act aditional nr. 1 la contract nr. x incheiat intre SC x SRL si SC x SRL", fara a contine detalii privind serviciile facturate;

- "Anexa 11 - Documentatia privind cheltuielile inregistrate cu serviciile de consultanta si training vanzari achizitionate de la x S.R.L", care contine urmatoarele documente:

1. Contractul de prestari servicii nr. x, avand ca obiect organizarea si desfasurarea pentru beneficiar a unui program de activitati specificede crestere a eficientei sale comerciale si de pregatire profesionala a angajatilor si sau colaboratorilor sai, denumit generic "Program", pe care furnizorul il va concepe, elabora, livra si evalua individual sau impreuna cu beneficiarul.

Conform Anexei 1 la contract, furnizorul va asigura managementul si va coordona pentru beneficiar un proces de optimizare a activitatii de vanzari si distributie, denumit Program de excelenta comerciala (PEC), iar programul se va desfasura la sediu sau oriunde se va conveni de comun acord, in sesiuni distincte. Descrierea PEC vizeaza: actiuni specifice de management operativ al vanzarilor si recomandarea de solutii care vizeaza atingerea obiectivelor curente; evaluarea in teren a activitatii fortei de vanzari si propunerea de actiuni imediate pentru cresterea performatelor individuale; diagnosticarea rutinelor de field sales middle management; identificarea nevoilor imediate de training pentru agentii de vanzari/ SR si supervizori/ ASM si livrarea pachetelor de cunostinte necesare; etc;

2. Structura Ședință săptămânală cuprinde o simpla insiruire de activitati;

3. Planificarea pe săptămâni a programului este un simplu tabel care nu cuprinde nicio informatie privind activitatile zilnice, fiind doar un model;

4. Rapoartele de activitate care cuprind simple insirui de activitati (de exemplu conceperea, elaborarea, livrarea si evaluarea de consultanta, cursuri si seminarii pentru pilonii Route to Market, Trade Marketing din Programul PEC), data efectuarii si personalul participant; se retine ca rapoartele de activitate nu contin detalii privind modalitatea de realizare a acestor serviciilor, respectiv in ce au constat acestea; in parte rapoartele de activitate nu contin nici locul prestarii serviciilor, desi in contractul incheiat intre parti se mentioneaza expres

ca “programul se va desfasura la sediu sau oriunde se va conveni de comun acord” (de exemplu: rapoartele aferente lunilor noiembrie si decembrie 2018);

5. Procedurile de lucru zilnice sunt tabele intocmite in format excel care cuprind o simpla insiruire de activitati, de exemplu:

08:30	Inceperea programului de lucru
08:30 - 17:00 (BIROU)	* Executarea activitatilor de birou de rutina din timpul saptamanii iar in plus fata de acestea, cele mentionate in continuare:
	* Stabilirea obiectivelor echipei (saptamanale / lunare)
	* Analiza obiectivelor echipei (saptamanale / lunare)
	* Dezvoltarea planului de actiune pentru echipa
	* Centralizarea pozelor si informatiilor din teren
	* Activarea clientilor in baza de date si trimiterea de mesaje catre helpdesk pentru diverse probleme
	* Impartirea POSM-urilor intre agenti (expozaore, cataloage, mostre etc)
	* Centralizarea informatiilor despre concurenta
	* Pregatirea si organizarea sedintelor cu agentii de vanzare
	* Analizarea si revizuirea rutelor dupa principiul eficientei
	* Rezolvarea problemelor operationale – sprijin si feedback pentru colegii din operatiuni
17:00	Incheierea programului de lucru

Se retine ca aceste proceduri nu cuprind detalii privind activitatile indicate in cuprinsul tabelelor respective.

6. Agenda planurilor de actiune este un tabel intocmit in format excel care cuprind o simpla insiruire de activitati, in legatura cu care se aduc numai urmatoarele precizari:

Workstream (Admin, Acoperire - B2B, politica comerciala, acoperire distributie, sisteme, roluri si responsabilitati KPI, Management operativ RTM - monitorizare, control, decizie), responsabil (ED, Ramona, TPLS), status (realizat/neinceput, in progres);

7. Act aditional nr 3 la Contract 71 ED_Daniel (3), prin care s-a completat obiectului contractului cu servicii de: consultanta si management privind planificarea afacerilor, studii de fezabilitate si analize de risc, studii de diligena si bonitate, emiterea de opinii/motivari pentru diverse situatii aparute in activitatea unei societati comerciale, analize si recomandari personalizate in materie de complianta si concurenta; actul aditional nu cuprinde detalii privind modalitatea de realizare a acestor servicii;

8. Matrice planificare saptamanala este un tabel care cuprinde urmatoarele informatii: s1 - s4, z1 - z5, NSM, SR, A - admin / T - teren / FC - field coaching / SD - sedinta de dimineata / ST - sedinta tactica / SA - sedinta de analiza / SS - sedinta de strategie, MC-management coaching

Se retine ca aceste proceduri nu cuprind detalii privind activitatile indicate in cuprinsul tabelului respectiv.

In ceea ce priveste documentele anterior enumerate, trebuie subliniate si urmatoarele aspecte:

- din analiza acestora nu rezulta ca sunt intocmite de x SRL, cuprinzand numai obiective de realizat;
- desi le-a anexat in sustinerea contestatiei, societatea nu a explicat care este legatura fiecarui document in parte cu cauza supusa solutionarii, ci a invocat aspecte legislative de ordin general (forta probanta a documentelor, sarcina probei, lipsa reglementarilor legale care să impună detinerea de documente justificative, altele decat factura fiscala) fara sa rezulte din documentele depuse ca obiectul contractului a si fost realizat, respectiv cum a fost realizat;
- nu prezinta relevanta motivatia societatii potrivit careia serviciile achizitionate de la x SRL au fost de natura sa aduca plus valoare activitatii sale economice, cata vreme, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, cheltuielile inregistrate de societate privind elaborarea de planuri anuale 2019-2021, semestriale, traininguri, cursuri marketing, planificari, consultanta de business, etc. nu au avut niciun impact asupra activitatii societatatii, regresul societatii x SRL inregistrandu-se in anul 2020, iar asemenea cheltuieli nefiind specifice unei societati platitoare de impozit pe microintreprinderi.

Fata de cele mai sus prezentate, reiese ca in mod corect organele de control au stabilit in sarcina societatii impozitul pe profit in suma de x aferent serviciilor achizitionate de la x SRL conform facturilor nr. x si TVA in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de la x SRL conform facturilor nr. x.

10.Referitor la impozitul pe profit in suma de 112 lei (baza impozabila in suma de x lei) si TVA in suma de x lei aferente serviciilor achizitionate de la SC x SRL (x SRL) conform facturii fiscale nr. x:

In legatura cu achizitia serviciilor de la SC x SRL societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si a organului de solutionare a contestatiei urmatoarele documente:

- factura fiscala nr. x, in care se mentioneaza, la denumirea serviciului "Affiliate and x commisions", fara a contine detalii privind serviciile facturate;
- Anexa 12 - Documentatia privind cheltuielile inregistrate cu serviciile de comunicari pentru performanta de la x S.A:

1. Contract nr. x din 24.10.2014 + AA1, avand ca obiect:

„In calitate de operator al site-ului www.x.ro, SC x SRL da posibilitatea advertiserului sa deruleze **campanii de marketing** afiliat prin intermediul Afiliatilor x.

Campaniile constau in afisarea de catre afiliati a instrumentelor de promovare ale advertiserului (bannere, linkuri text, widgeturi, etc) si recompensarea acestora direct proportional cu numarul sau valoarea actiunilor (leaduri sau vanzari) realizate de catre vizitatorii trimisi de afiliati pe site-urile advertiserului, in cadrul unei perioade de timp (difera de la o campanie la alta) numita perioada recurenta.

x asigura platforma tehnica necesara pentru crearea, administrarea si monitorizarea performantelor campaniilor (...), serviciul de promovare a campaniilor advertiserului catre afiliati (prin newsletter, posturi pe blog propriu sau alte modalitati specifice) (...).

Detalierea serviciilor este prezentata in Anexa 1 - Pachete de servicii (...)"

2. Anexa 1 la Contract nr. x din 24.10.2014, potrivit careia incepand cu data de 03.03.2015, site-ul promovat este www.x.ro, pana la aceasta data fiind www.x;

3. Anexa 2 la Contract nr. x din 24.10.2014 care contine termenii si conditiile retelei de marketing afiliat x;

4. Corespondenta primire acces, prin care este informata contestatara cu privire la schimbarea, incepand cu data de 07.04.2015, a denumirii societatii x SRL, in x SRL.

Se retine ca:

- din documentele prezentate nu rezulta modalitatea de realizare a contractului, respectiv in ce au constat campaniile de marketing, care a fost modalitatea de stabilire a comisionului platit prestatorului, care a fost numarul sau valoarea actiunilor (leaduri sau vanzari) realizate de catre vizitatorii trimisi de afiliati pe site-urile advertiserului, etc;

- potrivit contractului incheiat intre parti, site-urile promovate de x SRL (x SRL) sunt x, respectiv x.ro, incepand cu data de 03.03.2015, in conditiile in care potrivit explicatii date de reprezentantul legal al societatii in timpul inspectiei fiscale, site-ul promovat de x SRL este www.x;

- societatea nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si organului de solutionare a contestatiei documente din care sa reiasa ca x SRL a desfasurat campanii de marketing in legatura cu site-ul www.x; de altfel, contribuabila nu a prezentat nicio explicatie in sustinerea contestatiei cu privire la acest capat de cerere, ci s-a rezumat in a invoca numai aspecte legislative de ordin general (forta probanta a documentelor, sarcina probei, lipsa reglementarilor legale care să impună detinerea de documente justificative, altele decat factura fiscala).

Fata de cele mai sus prezentate, reiese ca in mod corect organele de control au stabilit in sarcina societatii impozitul pe profit in suma de x lei (baza impozabila in suma de x lei) si TVA in suma de x lei aferente serviciilor achizitionate de la SC x SRL (x SRL) conform facturii fiscale nr. x.

11.Referitor la impozitul pe profit in suma de xx lei (baza impozabila in suma de x lei) aferent serviciilor achizitionate de la SC x SRL, conform facturii fiscale nr. x:

In legatura cu achizitia serviciilor de la SC x SRL societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente (in sustinerea contestatiei nu au fost depuse documente suplimentare):

- factura fiscala nr. x, in care se mentioneaza, la denumirea serviciului “curs comunicare”, fara a contine detalii privind serviciile facturate;

- contractul de prestari servicii nr. x, avand ca obiect sustinerea de catre SC x SRL a doua module de comunicare a cate 5 ore, la sediul beneficiarului din x;

- devizul privind serviciile de comunicare prestate, in care se mentioneaza ca Modulul 1 a avut loc in data de 03.08.2020 intre orele 10:00 - 12:30 si 14:00 - 16:30, pretul fiind de x lei/ora si ca Modulul 2 a avut loc in data de 04.08.2020 intre orele 10:00 - 12:30 si 14:00 - 16:30, pretul fiind de x lei/ora.

Se retine ca:

- contractul este formulat in termeni generali,

- din analiza documentelor de mai sus nu reiese: in ce au constat cursurile de comunicare, care a fost necesitatea, respectiv utilitatea efectuării acestor cursuri in folosul activitatii economice a firmei, care au fost participantii la curs, etc;

- contribuabila nu a prezentat nicio explicatie in sustinerea contestatiei cu privire la acest capat de cerere, ci s-a rezumat in a invoca numai aspecte legislative de ordin general (forta probanta a documentelor, sarcina probei, lipsa reglementarilor legale care să impună detinerea de documente justificative, altele decat factura fiscala).

Fata de cele mai sus prezentate, reiese ca in mod corect organele de control au stabilit in sarcina societatii impozitul pe profit in suma de 528 lei (baza impozabila in suma de x lei) aferent serviciilor achizitionate de la SC x SRL, conform facturii fiscale nr. x.

12. Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei (baza impozabila in suma de x lei) si TVA in suma de x lei (corect fiind TVA in suma de x lei) aferente serviciilor achizitionate de la x SRL conform facturilor nr. x:

In legatura cu achizitia serviciilor de la x SRL societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si a organului de solutionare a contestatiei urmatoarele documente:

- Anexa 13 - Documentatia privind cheltuielile inregistrate cu serviciile de consultanta de management achizitionate de la x S.R.L:

- facturile nr. x (x lei + TVA x lei), nr. x (x + TVA x), nr. x (x + TVA x), nr. x (x + TVA x), nr. x (x + TVA x), nr. x (x + TVA x), in care se mentioneaza, la denumirea serviciului "sesiune de consultanta", fara a contine detalii privind serviciile facturate;

- Contractul de consultanță nr. x, avand ca obiect asigurarea serviciilor de consultanta in ariile de dezvoltare organizationala; in Anexa 1 se enumera activitatile de consultanta, respectiv: mentoring, consultanta pentru managementul companiei, recomandari si sugestii pentru procesul de management al performantei, clarificarea rolurilor si responsabilitatilor in organizatie, etc; de asemenea, in aceeasi anexa 1 se mentioneaza ca modalitati de lucru: "stabilirea celor mai bune abordari pentru procesele si modalitatile de implementare";

- Anexele la facturile emise de x care cuprind urmatoarele o insiruire de activitati desfasurate, in legatura cu care se mentioneaza numai numarul de ore si numele prestatorului.

Se retine ca:

- contractul este formulat in termeni generali si cuprinde in Anexa 1 o simpla insiruire de activitati,

- din analiza documentelor de mai sus nu reiese: in ce a constat consultanta acordata, astfel cum este mentionata in contract si in rapoartele de activitate (*de exemplu: pregatire comunicare lunara (valori + viziune, rezultate KPI, moment de apreciere, obiective iunie, structura organizatorica din cuprinsul raportului atasat la factura de servicii 2020)*), care a fost necesitatea, respectiv utilitatea acordarii consultantei in folosul activitatii economice a firmei, care este modalitatea de calcul a pretului stabilit pentru servciile prestate, etc;

- in conditiile in care societatea a achizitionat in luna octombrie 2020 servicii de consultanta constand „pregatire teambuildind (x), sesiunea din data de 01.10.2020”, organele de inspectie fiscala au constatat ca in data de 13.10.2020 a incetat contractul de munca al dnei x din functia de director general al SC x SRL; prin urmare, este neintemeiata afirmatia societatii potrivit careia serviciile de consultanta au vizat accesul managementului la o mai buna gestiune a afacerii;

- alegatiile societatii privind achizitionarea de servicii de consultanta privind dezvoltarea abilitatilor de lideri in cazul angajatilor cu functii de management din cadrul societatii, beneficii prezentate la modul general, nu prezinta nicio relevanta in sustinerea cauzei, cata vreme aceasta nu prezinta si nu dovedeste in concret in ce a constat fiecare dintre serviciile de consultanta achizitionate de la x SRL, simpla insiruire de activitati, nefiind suficienta in dovedirea prestarii efective si a scopului pentru care au fost achizitionate;

- societatea s-a rezumat in a invoca numai aspecte legislative de ordin general (forta probanta a documentelor, sarcina probei, lipsa reglementarilor legale care să impună detinerea de documente justificative, altele decat factura fiscala);

- potrivit facturilor fiscale atasate la dosarul cauzei, TVA aferenta achizitiei de servicii de consultanta de la x SRL care fac obiectul cauzei supusa solutionarii este in suma de x lei si nu in suma de x lei cat a retinut contestatara.

Fata de cele mai sus prezentate, reiese ca in mod corect organele de control au stabilit in sarcina societatii impozitul pe profit in suma de x lei (baza impozabila in suma de x lei) si TVA in suma de x lei (si nu in suma de x lei cat a retinut societate) aferente serviciilor achizitionate de la x SRL conform facturilor nr. x.

13. Referitor la TVA in suma de x lei aferente serviciilor achizitionate de la SC x SRL conform facturii nr. x si SC x SRL conform facturii nr. x:

In legatura cu achizitia serviciilor de la SC x SRL si SC x SRL societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si a organului de solutionare a contestatiei urmatoarele documente:

- Anexa 14 - Documentatia privind x SRL si x:

1.- x (x) care cuprinde:

- factura fiscala nr. x, in care se mentioneaza, la denumirea serviciului “Brandminds 2018 (Ticket Smart Brand - Brand Mids 2018 - Bucharest 11th May)”, fara a contine detalii privind serviciile facturate; pe factura sunt inscrise de mână urmatoarele mentiuni: “curs dezvoltare personală”, “x”, “x”;

- un simplu articol gazetăresc despre „Ce a insemnat Brand Minds 2018”, care cuprinde opinia proprie a unui autor anonim despre acest eveniment si care nu este adresat societatii, motiv pentru care nu poate fi considerat document justificativ aferent acordarii deducerii privind TVA;

- potrivit precizarilor din referatul cauzei, in timpul inspectiei fiscale, reprezentantul societatii a prezentat 2 anexe aferente facturii nr. x intocmite de societatea x SRL la data de 17.04.2018, din care reiese ca participantii la evenimentul organizat de x SRL au fost x si x.

2.- Contract si anexa x, avand ca obiect prestarea pentru cursantii desemnati de client de servicii de training in conformitate cu programul ERISMA descris in Anexa

1: arta cultivării, scriere creativă, tehnici teatrale, vorbirea în public, autocunoaștere, cursurile fiind desfășurate de către profesorii: x.

De altfel, potrivit Wikipedia:

- x este un scriitor, fizician, filosof și eseist român contemporan;
- x este un prozator, traducător, jurnalist și redactor de carte român;
- x este un actor român de film, radio, teatru, televiziune și voce;
- x este un critic, eseist, istoric și teoretician literar român contemporan.

Se reține că

-nici în timpul inspecției fiscale, nici cu ocazia depunerii contestației societatea nu a prezentat contractul cu x;

- din analiza documentelor de mai sus nu reiese: în ce a constat Brandminds 2018, respectiv în ce au constat cursurile achiziționate de la x: arta cultivării, scriere creativă, tehnici teatrale, vorbirea în public, autocunoaștere, care a fost necesitatea, respectiv utilitatea achiziționării cursurilor în folosul activității economice a firmei, având în vedere calificarea profesională a profesorilor care au susținut cursurile achiziționate de la x, care este modalitatea de calcul a pretului stabilit pentru serviciile prestate, etc, motiv pentru care susținerile societății potrivit cărora cursurile au contribuit la formarea profesională a doamnei x și a domnului x nu pot fi verificate prin niciun document prezentat în susținerea acestui capăt de cerere.

Fata de cele mai sus prezentate, reiese că în mod corect organele de control au stabilit în sarcina societății TVA în suma de x lei aferente serviciilor achiziționate de la SC x SRL conform facturii nr. x și SC x SRL conform facturii nr. x.

14. Referitor la TVA în suma de x lei aferente achiziției de mobilier de la x SRL:

În speta, organele de inspecție fiscală au exclus de la deducere TVA în suma de x lei aferenta achizițiilor de mobilier de la x SRL, din care societatea a contestat suma de x lei aferenta facturilor nr.x, nr.x și nr. x.

În legătura cu achiziția de mobilier de la x SRL societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală și a organului de soluționare a contestației următoarele documente:

- Anexa 15 - Documentația privind cheltuielile aferente achizițiilor de mobilier de la x S.R.L, care cuprinde:

- Oferta nr.x din 08.06.2018 privind cotația de pret și componentele pentru 2 birouri: unul mic în suma de x lei și unul mare, în suma de x lei;

- Contractul nr. x din 19.06.2018, având ca obiect executia de lucrări de mobilier conform ofertei nr. x; potrivit art. V, pct 5.3, mobilierul va fi executat în baza unui proiect aprobat în scris de către beneficiar înainte de începerea producției mobilierului, iar potrivit art. VI, pct 6.1, receptia lucrărilor se face conform devizului de lucrări și a procesului verbal de receptie după finalizarea lucrărilor;

- Act adițional 1 la Contractul nr. x din 19.06.2018, prin care s-au adus modificări/suplimentări la oferta nr. x, fiind adăugată și executia unui dulap;

- facturile fiscale nr. x reprezentând avans lucrări mobilier 60%; nr. x reprezentând suplimentări mobilier și avans lucrări mobilier 40% și nr. x reprezentând stornare avans facturi x și x și facturare lucrări mobilier conform contract x.

Se retine ca:

- din documentatia anexata nu rezulta locul in care au fost montate piesele de mobilier achizitionate de societate;

- societatea contesta in parte TVA aferenta lucrarilor de mobilier achizitionate de la x, iar din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, nu rezulta care sunt piesele de mobilier achizitionate;

- societatea nu a prezentat proiectul aprobat in scris de catre beneficiar inainte de inceperea productiei mobilierului, devizul de lucrari si procesul-verbal de receptie a lucrarilor, desi aceste documente sunt obligatorii, potrivit clauzelor contractuale;

- nu prezinta relevanta sustinerile societatii potrivit carora faptul ca nu au fost incheiate procese-verbale de receptie a lucrarilor de amenajare, nu implica automat ca respectivele cheltuieli nu sunt in scopul desfasurarii activitatii economice, cata vreme scopul achizitiei nu a fost dovedit prin niciunul dintre documentele prezentate in timpul inspectiei fiscale si cu ocazia depunerii contestatiei; desi invoca faptul ca scopul achizitiei poate fi dovedit si prin alte mijloace de proba, aceasta nu face dovada detinerii acestor alte documente;

- nu prezinta relevanta nici sustinerea contestatiei potrivit careia spatiul din x i-a fost pus la dispozitie necompartimentat si neamenajat, intrucat aceasta nu a facut dovada ca mobilierul achizitionat a fost montat la adresa respectiva; de altfel, faptul ca imobilul inchiriat a necesitat sau nu amenajari nu este contestat de organele de inspectie fiscala, inasa acestea nu au putut confirma montarea mobilierului la imobilul respectiv;

- conform precizarilor din cuprinsul referatului cauzei, *“organele de inspectie au solicitat in numarate randuri prezentarea tuturor documentelor (proces verbal de montaj, avize de insotire a marfii, etc.) din care sa reiasa ca mobilierul respectiv a fost montat la showroom-ul din x, acestea nefiind prezentate. In perioada verificata societatea a mai achizitionat mobilier si de la alti furnizori”*;

- simpla achizitie a unor lucrari de mobilier, respectiv simpla detinere a unor facturi de achizitie si a unui contract, fara a face dovada utilizarii acestora in folosul operatiunilor taxabile nu este suficienta, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei privind detinerea documentului justificativ (factura fiscala) pentru ca o societate sa deduca imediat, integral si nelimitat TVA aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile legale referitoare la TVA, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege (in folosul operatiunilor taxabile) ;

- societatea s-a rezumat in a invoca principiul neutralitatii TVA si lipsa reglementarilor legale care să impună detinerea de documente justificative, altele decat factura fiscala.

Fata de cele mai sus prezentate, reiese ca in mod corect organele de control au stabilit in sarcina societatii TVA in suma de x lei aferente achizitiei de mobilier de la x SRL.

15. Referitor la TVA in suma de x lei aferente achizitiei de cursuri de antreprenoriat de la x, conform facturilor nr. x:

In legatura cu achizitia de cursuri de antreprenariat de la x, societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si a organului de solutionare a contestatiei urmatoarele documente:

- facturile fiscale nr. x, care la denumirea serviciilor achizitionate se mentioneaza numai "taxa participare la modulul Ateliere de antreprenariat, Ed. XI" si "ateliere de intraprenariat, Ed. I";

- Anexa 16 - Documentatia privind cheltuielile aferente cursurilor de antreprenariat de la Atelier de Antreprenariat, care cuprinde:

- Calendarul Ateliere Antreprenariat (1) si (2), sunt documente care nu contin informatii despre emitentul acestora, participarea la ateliere a reprezentantilor societatii, nu este semnat si datat, insa cuprinde urmatoarele informatii privind desfasurarea atelierelor:

de exemplu:

Ateliere Antreprenariat Grupa Scale-up - editia 11 (martie - iunie 2018)

8 Ateliere de Sâmbătă cu 1 trainer și 2 vorbitori antreprenori (sâmbătă, 09:00 - 18:00)

1 Atitudine și Viziune Antreprenorială 17 martie

2 Model de Business și Avantaj Competitiv 24 martie

3 Marketing și Comunicare 14 aprilie

4 Vânzare și Negociere 21 aprilie

5 Trenduri și Inovare 05 mai

6 Digitalizare pentru Scalare 19 mai

7 Plan Strategic de Business 09 iunie

8 Bonus: Leadership Situațional 16 iunie;

- Prezentarea "De ce eșuează companiile", intocmita de x, care cuprinde o serie de slide-uri in cuprinsul carora nu se face referire la achizitionarea de catre contribuabila a unor cursuri de la x;

- Prezentarea "Modele de business și avantaje competitive", intocmita de x, care cuprinde o serie de slide-uri in cuprinsul carora nu se face referire la achizitionarea de catre contribuabila a unor cursuri de la x;

- Prezentarea "Tendințe practice in fiscalitatea romaneasca", intocmita de x, care cuprinde o serie de slide-uri in cuprinsul carora nu se face referire la achizitionarea de catre contribuabila a unor cursuri de la x.

Se retine ca:

- nici in timpul inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei societatea nu a prezentat contractul incheiat cu x;

- din analiza documentelor de mai sus nu reiese: in ce au constat atelierelor achizitionate de la fundatie conform facturilor analizate mai sus, care au fost persoanele din cadrul societatii contestatare, participante la cursurile respective, care a fost necesitatea, respectiv utilitatea achizitionarii cursurilor in folosul activitatii economice a firmei, pentru care dintre cursurile achizitionate s-a emis fiecare dintre facturi, etc;

- nu prezinta relevanta sustinerile societatii potrivit carora cursurile au contribuit la formarea profesionala a persoanelor cu functii de conducere din cadrul firmei, cata vreme argumentele sale nu pot fi verificate prin niciun document prezentat in sustinerea acestui capat de cerere.

Fata de cele mai sus prezentate, reiese ca in mod corect organele de control au stabilit in sarcina societatii TVA in suma de x lei aferente achizitiei de cursuri de antreprenoriat "Ateliere de Antreprenoriat" de la x, conform facturilor nr. x.

16. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta achizitiei de studii de marketing de la SC x SRL, conform facturilor nr. x :

In legatura cu achizitia de studii de marketing de la SC x SRL, societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si a organului de solutionare a contestatiei urmatoarele documente:

- Contractul cadru de furnizare servicii nr. x din 11.03.2019, avand ca obiect executarea de catre prestator de studii de marketing;

- Anexa 1 din data de 11.03.2019 la contract, potrivit careia obiectivul cercetarii il constituie segmentarea motivationala (intelegerea categoriei si a dinamicii ei prin prisma nevoilor, comportament in alegerea categoriei, crearea unor harti a nevoilor si companiilor ce raspund acestor nevoi, profilul clientului, serviciul ideal, etc), iar, ca metodologie se mentioneaza: interviuri in profunzime (arhitecti, distribuitori, constructori, clienti finali), cercetarea cantitativa (CAWI & CATI, respondentii vor fi recrutati in principal din baza de date furnizata de catre beneficiar, etc), workshop de pozitionare (explorarea interactiva a rezultatelor cercetarii de piata, intelegerea profilelor segmentelor de clienti, identificarea nevoilor principale ale clientilor din grupul tinta, etc); de asemenea, se cuprind informatii privind esantionul, timingul si pretul proiectului.

- facturile fiscale nr. x, care la denumirea serviciilor achizitionate se mentioneaza numai "prestari servicii conform (Anexa 1) contract x, fara a contine detalii privind serviciile achizitionate;

- Materialul de prezentare - Pozitionare ELD si MANAVI, intocmit de x (aceeasi sigla fiind inscriptionata si pe slide-urile prezentate in sustinerea capatului de cerere al contestatiei privind achizitiile de servicii de la x SRL).

Se retine ca:

- contrar sustinerilor contribuabilei, in niciunul dintre documentele prezentate in sustinerea cauzei nu este mentionat faptul ca serviciile achizitionate de la x SRL se desfasoara in cadrul unui parteneriat cu x SRL, aceasta din urma coordonand activitatea desfășurată de x SRL pentru contestatara;

- din documentele prezentate nu rezulta modalitatea de realizare a contractului, respectiv in ce au constat campaniile de marketing, care a fost modalitatea de stabilire a comisionului platit prestatorului, in ce a constat cercetarea cantitativa, explorarea interactiva a rezultatelor cercetarii de piata, intelegerea profilelor segmentelor de clienti, identificarea nevoilor principale ale clientilor din grupul tinta, etc;

- societatea nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si a organului de solutionare a contestatiei documente din care sa reiasa ca x SRL a desfasurat efectiv campanii de marketing in legatura activitatea desfasurata de contestatara; de altfel, asa cum am retinut anterior, „Materialul de prezentare - Pozitionare ELD si MANAVI”, este intocmit de alta societate, iar contribuabila nu a facut dovada existentei unei intelegeri contractuale intre cele trei societati (x SRL, x SRL si x SRL) pentru realizarea obiectului contractului nr. x din 11.03.2019.

- societatea s-a rezumat in a invoca principiul neutralitatii TVA si lipsa reglementarilor legale care să impună detinerea de documente justificative, altele decat factura fiscala.

Fata de cele mai sus prezentate, reiese ca in mod corect organele de control au stabilit in sarcina societatii TVA in suma de x lei aferenta achizitiei de studii de marketing de la SC x SRL, conform facturilor nr. x.

Tinand cont de toate cele mai sus prezentate, rezulta ca nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Simpla detinere a unei facturi si/sau a unui contract si/sau a unei situatii de lucrari/ a unui raport de activitate care nu cuprind (-e) informatii complete si relevante despre scopul achizitiei de bunuri si servicii si, dupa caz, modalitatea de realizare a serviciilor achizitionate ***nu este suficienta*** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora.

Se retine ca, pentru a fi deductibile la calculul impozitul pe profit cheltuielile trebuie să suporte exigența efectuării lor în scopul realizării de venituri, iar pentru a fi deductibila TVA aferenta achizitiilor, trebuie demonstrat ca achizitiile sunt efectuate in scopul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile. Or, aceste conditii nu pot fi indeplinite în situația în care tranzactiile nu există.

2. Jurisprudenta comunitara recunoaste principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri, motiv pentru care legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa atat a conditiilor de fond, cat si a celor legate de forma. In acest sens, prin hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a recunoscut faptul ca legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din hotarare).

Prin urmare, este **obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata (implicit deducerea cheltuielilor de achizitie de bunuri si servicii), sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale** pentru acordarea deducerii si ca respecta principiul prevalentei substantei asupra formei, care reprezinta principiul fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara. Prin urmare, jurisprudenta comunitara in materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, **acele dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente**, care sa sustina intentia declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, simpla contractare a unor bunuri si servicii si prezentarea facturilor emise neputand asigura exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor de achizitie si a TVA aferenta.

3. In ceea ce priveste principiile reliefate in jurisprudenta europeana in materie de TVA se retine ca principiul neutralitatii TVA nu este unul absolut, el actionand doar atunci cand cumparatorii sunt persoane impozabile care achizitioneaza **in mod efectiv** bunuri si servicii al caror cost sa se regaseasca in elementele de pret ale bunurilor livrate si serviciilor prestate in etapa urmatoare, astfel ca **persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri ori servicii sunt obligate sa demonstreze ca acestea sunt efective si sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile proprii**. In

acest context, **principiul neutralitatii taxei nu poate fi aplicat unor tranzactii artificiale**, pentru care nu se dovedeste achizitia efectiva si nici legatura cu activitatile taxabile proprii ale persoanelor impozabile.

4. 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*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului**.

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

Nici cu ocazia inspectiei fiscale, nici în susținerea contestației contribuabilul nu a depus documente care să justifice scopul achizițiilor analizate, respectiv prestarea **efectiva** a serviciilor achiziționate, analizate potrivit acestui caput de cerere (documentele depuse în susținerea contestației au fost analizate în integralitate în cuprinsul deciziei). Pe cale de consecință, nu se poate stabili nici dacă achizițiile respective sunt destinate desfășurării activității economice a societății, respectiv operațiunilor sale taxabile.

5. Invocarea dreptului de deducere a cheltuielilor de achiziție și a TVA aferente acestor cheltuieli prin faptul că a pus la dispoziția organelor de control toate probele necesare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât, astfel cum a fost arătat niciunul dintre documentele puse la dispoziția organelor de inspectie fiscală, **nu contin detalii** privind scopul achizițiilor efectuate, respectiv modalitatea de realizare a serviciilor contractate de la diversi furnizori.

Or, cheltuielile sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, iar TVA devine exigibilă **numai în măsura în care contribuabilul justifică cu documente** că achizițiile sunt efective și efectuate în scopul realizării de venituri, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile, iar în cazul prestării de servicii, justifică cu documente numărul de ore prestate pentru fiecare lucrare/serviciu în parte, resursele umane și materiale folosite în vederea prestării serviciilor în cauză, modalitatea de calcul a comisioanelor stabilite pentru serviciile prestate facturate; s.a.

Prin urmare, în speta **nu rezulta** că achizițiile de bunuri și servicii **sunt efective**, câtă vreme societatea nu detine documente justificative în sensul celor arătate anterior, aspect care contravine atât legislației naționale, cât și jurisprudenței comunitare în materie, care obligă persoanele impozabile să detină **dovezi obiective verosimile, pertinente și concludente**, care să susțină intenția declarată a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții.

În același sens sunt și:

- Decizia nr. 1325/2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care s-a stipulat 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”.

- Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.766/2/2013:

„[...] pentru a admite deductibilitate 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 dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe 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.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

- Decizia nr. 398/16.02.2016: „(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 alin. 5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art. 49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al. 5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

- Decizia nr. 978 din 20 februarie 2020, pronunțată de Secția de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție, prin care s-a hotărât că pentru a fi deductibile de la calculul impozitului pe profit cheltuielile trebuie să suporte exigența efectuării lor în scopul realizării de venituri, care nu este îndeplinită în situația în care operațiunile aferente acestor cheltuieli nu există, fiind fictive”.

Or, simpla afirmație că a prezentat organelor de inspectie fiscala documente, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată.

Drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC x SRL formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la

persoane juridice nr. F-CL x emisa de AJFP Călărași, cu privire la urmatoarele obligatii de plata:

- x lei reprezentând impozit pe profit;
- x lei reprezentând TVA.

Pentru considerentele arătate si în temeiul art. 11, art. 19, art. 25, art. 280, art. 281, art. 296, art. 297, art. 298, art. 299, art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 5, 13, 16, 31, 67, 69 din HG nr. 1/2016, art. 19, art. 21, art. 134, art. 134¹, art. 145, art. 145¹, art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct 45¹, 46, 48, 49 din HG nr. 44/2004, pct 57 din OMFP nr. 1802/2014, OMFP nr. 3512/2008, OMFP nr. 2364/2015, art. 12, art. 13, art. 276 (4), art. 279 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SRL** formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-CL x emisa de AJFP Călărași, cu privire la urmatoarele obligatii de plata:

- x lei reprezentând impozit pe profit;
- x lei reprezentând TVA.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.