



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48

DECIZIA nr.350/2014

privind soluționarea contestațiilor depuse de
SC .X. SRL din localitatea .X. jud..X.,
înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.921142/06.08.2014 și nr.921435/26.09.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./2014 și adresa nr..X./2014, înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.921142/06.08.2014 și nr.921435/26.09.2014, asupra contestațiilor formulate de **SC .X. SRL** din localitatea .X., str..X., nr..X., județul .X., J.X., CUI .X., reprezentată de Societatea civilă de avocați .X. cu sediul în .X., Bd. .X. nr..X., bl..X., ap..X., județul .X., conform împuternicirii avocațiale nr..X./2014, aflată în original la dosarul cauzei.

Contestațiile au fost formulate împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr..X./2014 si Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./2014 (comunicată în data de .X./2014)*, acte administrative fiscale emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, privind suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei – taxa pe valoarea adaugata,**
- **.X. lei – dobânzi și penalitati de întârziere,**
- **.X. lei – impozit pe profit,**
- **.X. lei – dobânzi și penalitati de întârziere,**
- precum și diminuarea pierderii fiscale aferenta perioadei .X./2009-.X./2013 cu suma de **.X. lei**.

Contestațiile a fost depuse în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării actelor administrative emise în urma inspecției fiscale efectuate, respectiv **.X./2014** – pentru decizia de impunere și **.X./2014** – pentru dispoziția de măsuri, potrivit datelor înscrise de reprezentantul societății pe confirmările de primire, anexate în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației și completării la contestație la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **.X.** - Administrația Județeană a Finanțelor Publice **.X.**, respectiv **.X./2014**, respectiv **.X./2014**, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației și completării la contestație, aflate la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.20.X., art.207 alin.1) și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **SC .X. SRL** la data depunerii contestației figurând la poziția nr..X. din Anexa nr..X. „*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de .X./2014*” la OPANAF nr..X./2013 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, iar conform prevederilor pct.9.5. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”*, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să soluționeze contestațiile formulate de **SC .X. SRL**.

I. Prin contestațiile formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr..X./2014 emise de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspectie fiscală nr. .X./2014, societatea susține următoarele:

1. Perioada supusă inspecției fiscale parțiale nu respectă termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, fiind astfel stabilite în mod nelegal obligații fiscale prescrise:

Prin Avizul de inspectie fiscală nr..X./2014 emis de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **.X.**, s-a comunicat **SC .X. SRL** faptul că începând cu data de **.X./2014** urmează a se efectua inspectia fiscală privind «*verificarea*

ansamblului declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectia fiscala [...] » pentru perioada 2008-2013, inspectia fiscală fiind inregistrata in Registrul unic de control din data de .X./2014.

Inspectia fiscală a fost efectuată pe o perioadă de .X. ani (2008-2013), respectiv impozitul pe profit a fost verificat pe perioada .X./2008 - .X./2013 iar TVA pe perioada .X./2008 - .X./2013, fiind încălcate dispozițiile art.23 alin.1 și alin.2, art.91 alin.1 și alin.2, art.98 alin.1 și alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, avizul de inspecție fiscală nu cuprinde temeiul juridic al inspecției fiscale fiind încălcate dispozițiile art.101 din aceeași prevedere legală.

Astfel, societatea susține ca în mod nelegal au fost verificate și stabilite obligații fiscale suplimentare aferente anului 2008, fiind încălcate dispozițiile imperative ale legii în materia prescripției obligațiilor fiscale, cât și a accesoriilor aferente.

2. In ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei efectuate în anul 2008 pentru aniversarea a .X. ani de la înființarea societății, societatea susține că au fost încadrate de organele de inspectie fiscală în categoria cheltuielilor de protocol și sunt deductibile limitat la calculul impozitului pe profit cheltuielile în sumă de .X. lei fiind destinate organizării evenimentului « .X. aniversare .X. ani », iar responsabilul cu organizarea evenimentului a întocmit un referat în care se motivează necesitatea organizării evenimentului, respectiv valoarea maximă a cheltuielilor alocate organizării evenimentului. Mai mult, referatul a fost suspus aprobării conducerii societății.

Organizarea evenimentului a avut ca scop întâlnirea cu clientii din România, prezentarea grupului de firme .X., prezentarea noilor produse introduse de .X. pe piața românească, dezbaterile au avut ca principal subiect folosirea surselor alternative de energie, prezentarea produselor prin care .X. sprijină noile reglementări europene privind reducerea emisiilor de substanțe poluante și reducerea consumului de combustibili fosili, discuții privind îmbunătățirea modului de derulare a contractelor existente, etc.

SC .X. SRL susține că a încheiat cu SC .X. SRL contractul nr..X./2008, iar cu SC .X. SRL contractul de prestări servicii nr..X./2008 care respecta prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că organele de inspectie fiscală au invocat prevederile art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în mod eronat, întrucât cheltuielile efectuate au avut ca scop reclama și publicitatea societății, a produselor și brand-ului .X.,

natura cheltuielilor fiind dată de obiectivul urmărit prin organizarea evenimentului, scopul acțiunii.

Mai mult, cheltuielile au fost înregistrate în evidența financiar-contabilă în contul corespunzător de cheltuieli prevăzute de OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv contul .X. « Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate », analitic .X. « Clienți », respectând prevederile art.21 alin.1 și alin.2 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală au încadrat global întreaga sumă de .X. lei destinată evenimentului la cheltuieli de protocol, deși o mare parte erau prestări servicii organizare eveniment, deci cheltuieli de reclamă și publicitate, și numai o parte reprezentau cheltuieli de catering, care reprezintă protocol, respectiv suma de .X. (.X. + .X.) lei.

3. În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar de plată în cuantum de .X. lei, urmare a reîncadrării cheltuielilor în sumă de .X. lei în categoria cheltuielilor de protocol, societatea precizează :

- în perioada .X./ 2009 – .X./ 2012, SC .X. SRL a dedus TVA urmare achizițiilor de bunuri și servicii destinate desfășurării în condiții optime a cursurilor privind școlarizarea clienților societății. Cursurile de școlarizare au avut drept scop instruirea clienților existenți cu privire la produsele nou introduse de societate pe piața românească și prezentarea pentru clienții noi a produselor aflate în portofoliul societății și instruirea acestora cu privire la specificul produselor.

- achizițiile efectuate în cadrul cursurilor de școlarizare sunt reprezentate de serviciile de masă servită participanților la cursuri.

- cheltuielile efectuate sunt adiacente cheltuielilor efectuate în scop de reclamă și publicitate și au fost înregistrate în analiticul contului .X. «Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate», fiind respectate prevederile OMFP nr..X./2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

- pct.39 al Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Titlul III, invocat de organele de inspecție fiscală nu poate fi aplicat situației în cauză întrucât acest capitol este aferent impozitului pe venit,

- nu este invocat temeiul de drept în baza căruia organul de inspecție fiscală a procedat la calcularea TVA în sumă de .X. lei,

- simpla trimitere la art.128 alin.8 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu este de natură a aduce recunoaștere colectării de către organul de control a TVA în sumă de .X. lei,

- prin mecanismul utilizat, organele de inspecție fiscală au încălcat principiile fiscalității.

Mai mult, este eronat și modul de determinare a valorii cheltuielilor cu masa servită participanților la cursurile organizate pentru clienți, în valoare de .X. lei, întrucât în anexele întocmite de organele de inspectie fiscală sunt menționate și facturi care conțin un alt obiect al facturării, facturi care au înscrise valori eronate, facturi care au fost înregistrate în conturile de protocol, facturi care nu se regăsesc în documentele care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă, prezentând în acest sens toate facturile în cauză și alte înscrisuri doveditoare, respectiv extrase din evidența societății.

Astfel, având în vedere determinarea și calculul eronat al sumelor reprezentând « protocol », contestatara solicită anularea actelor administrative fiscale corespunzător sumelor încadrate greșit.

Totodată, contestatara susține că organele de inspectie fiscală au reținut în mod eronat faptul că serviciile de masă nu au fost refacturate către clienți, în condițiile în care scolarizarea s-a efectuat cu taxă, ceea ce justifică acordarea mesei participanților.

4. În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, societatea susține că prin încadrarea de către organele de inspectie fiscală a cheltuielilor în sumă de .X. lei în categoria cheltuielilor de protocol, acestea au procedat la colectarea TVA în sumă de .X. lei, or aceste cheltuieli au fost efectuate în vederea popularizării societății, promovării produselor, menținerii și îmbunătățirii relațiilor comerciale, iar responsabilul cu organizarea evenimentului «.X. » a întocmit pentru fiecare an, din perioada 2008-2011, un referat în care este motivată necesitatea organizării evenimentului.

În anul 2008 societatea a încheiat cu SC .X. SRL contractul nr..X./2008 și cu SC .X. SRL contractul de prestări servicii nr..X./2008, pentru care societatea susține că deține documente justificative conform prevederilor legale în materie, respectiv anexele la aceste contracte cuprind prezentarea detaliată a serviciilor prestate, tarifele pentru fiecare serviciu, comisionul agenției și costul total al serviciilor.

În mod netemeinic, organele de inspectie fiscală au încadrat global întreaga sumă de .X. lei la cheltuieli de protocol, deși o mare parte reprezintă cheltuieli de reclamă și publicitate, și numai o parte reprezintă cheltuieli de catering.

Conform anexelor la contractul nr..X./2008, numai suma de .X. lei plus TVA reprezintă catering, diferența de sumă constituind prestări servicii care nu pot fi încadrate la cheltuieli de protocol.

Conform anexelor la contract nr..X./2008, doar suma de .X. lei reprezintă catering, restul constituind servicii de închiriere și transport cort, diurnă, plante decorative, închiriere mese și scaune, etc.

Societatea susține că în anul 2009 a încheiat cu SC .X. SRL contractul nr..X./2009 pentru care deține documente justificative conform prevederilor legale în materie, respectiv anexele nr.1, nr.2 și nr.3 la acest contract, din care rezultă că doar suma de .X. lei reprezintă catering, diferența fiind prestări servicii care nu pot fi încadrate la cheltuieli de protocol.

De asemenea, SC .X. SRL susține că în anul 2010 a încheiat cu SC .X. SRL contractul nr..X./2010 care are ca obiect «*furnizarea de servicii catering [...]*» și contractul nr..X./2010 cu SC .X. SRL care are ca obiect «*furnizarea de servicii de divertisment aerian la sediul beneficiarului în data de .X./2010*», pentru ca în anul 2011 societatea să încheie cu SC .X. SRL contractul nr..X./2011, cu SC .X. SRL contractul nr..X./2011 iar cu SC .X. SRL contractul nr..X..

Serviciile prestate de SC .X. SRL și de SC .X. SRL nu pot fi considerate de protocol, cateringul aferent evenimentului fiind asigurat de SC .X. SRL.

Astfel, societatea precizează că aceste cheltuieli au fost efectuate în scop de reclamă și publicitate a societății, a produselor și a brand-ului .X..

Mai mult, temeiul de drept invocat în motivarea încadrării cheltuielilor, nu poate fi aplicabil situației de fapt, pct.39 din HG nr.44/2004 privește impozitul pe venit, iar temeiul de drept în ce privește colectarea TVA, respectiv art.128 alin.8 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu este de natură a aduce recunoaștere colectării sumei de .X. lei, fiind astfel încălcate principiile fiscalității.

Totodată, organele de inspectie fiscală au încadrat global întreaga sumă de .X. lei destinată evenimentului la cheltuieli de protocol, deși o mare parte erau prestări servicii organizare eveniment, deci cheltuieli de reclamă și publicitate, și numai o parte reprezentau cheltuieli de catering, care reprezintă protocol, fiecare operațiune economică trebuie analizată și tratată distinct la stabilirea implicațiilor fiscale.

5. În ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere pentru impozitul pe profit rezultat suplimentar de plată, societatea invocă principiul « accesoriul urmează principalul ».

Mai mult, contestatara precizează că a plătit în plus față de obligațiile datorate cu titlu de impozit pe profit în anul 2008, o sumă de .X. lei, care a rămas la bugetul de stat până în anul 2014 când a fost compensată cu alte obligații de plată la bugetul de stat, fapt pentru care, debitul stabilit suplimentar nu poate genera accesorii.

.X.. În ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere pentru TVA rezultată suplimentar de plată, societatea invocă principiul « accesoriul urmează principalul ».

7. În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor în suma de .X. lei și depunerea declarației rectificative 101 pentru impozitul pe profit aferent perioadei 2009-2013, societatea invocă următoarele aspecte:

- prin contestația nr..X./2014 s-a contestat Decizia de impunere nr..X./2014, Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 și Dispoziția de măsuri nr..X./2014 care au fost comunicate în data de .X./2014,

- la data de .X./2014 a fost comunicată societății Dispoziția de măsuri nr..X./2014, corectată,

- la data de .X./2014 a fost comunicată societății Dispoziția de măsuri nr..X./2014, corectată.

Contestatară precizează, în ceea ce privește diferențele existente în dispozițiile de măsuri corectate că nu există nicio diferență de substanță între acestea, măsurile dispuse fiind de fapt aceleași, diminuarea pierderii fiscale la .X./2013, de recuperat din anii următori, cu suma de .X. lei, dispusă prin ultima dispoziție, fiind de fapt subînțeleasă și reținută și în dispozițiile anterioare.

Astfel, contestatară subliniază că, cu toate că s-a contestat Dispoziția de măsuri nr..X./2014, pentru motive de nelegalitate și neteminicie, organul emitent a emis două noi dispoziții cu același conținut, dar la date ulterioare, lucru absolut nelegal și inadmisibil, dispoziția anterioară nefiind revocată sau anulată în mod legal de organul de soluționare a contestației, acesta fiind singurul în măsură să dispună o astfel de soluție.

Mai mult, din momentul comunicării actului fiscal, organele fiscale nu pot emite acte ulterioare cu același conținut și grefate pe același act fiscal de bază, soluția asupra legalității și temeiniciei actului fiind supusă analizei organului de soluționare a contestației și ulterior, instanței de judecată, or numai după revocarea actului sau anularea acestuia de organele de soluționare, poate fi emis un nou act.

Motivele pentru care se contestă Dispoziția de măsuri nr..X./2014, comunicată în data de .X./2014, .X./2014 și .X./2014, sunt următoarele :

Dispoziția de măsuri nr..X./2014 a fost întocmită anterior finalizării inspecției fiscale parțiale, respectiv .X./2014, iar pentru măsura dispusă este invocat un raport de inspecție fiscală, fără a se preciza numărul și data acestuia, fiind încălcate prevederile OMFP nr.1939/2004.

Mai mult, rubricile 1.1 *Măsura* și 1.2 *Termen* nu sunt completate, iar la rubrica 1.3 Motivele de fapt se fac precizări cu privire la constatările efectuate în urma inspecției fiscale.

Temeiul de drept invocat la rubrica 1.4, respectiv art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu poate fi reținut, întrucât cheltuielile se încadrează la art.21 alin.1 și alin.2 din același act normativ.

În ceea ce privește măsura nr.2.1, nu se precizează numărul și data raportului de inspecție fiscală, termenul de la rubrica 2.2 este data de .X./2014, iar motivele de fapt de la rubrica 2.3, sunt aceleași, doar temeiul de drept este diferit, respectiv art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult, nu se precizează dacă societatea a fost informată despre măsurile dispuse, dacă acesta a formulat obiecțiuni, fiind încălcate prevederile OMFP nr.1939/2004 pct.4 lit.g din Anexa nr.2, fiind în imposibilitatea de a-si exprima punctul de vedere asupra măsurilor dispuse.

A. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei aferente facturii nr..X./2009, au fost furnizate informațiile necesare în vederea determinării stării de fapt, respectiv a fost prezentat contractul de prestări servicii nr..X./2008 încheiat cu SC .X., înregistrat la SC .X. SRL cu nr..X./2007, precum și pontajele salariaților subantreprenorului.

Totodată, se precizează că lucrările de construcții montaj facturate de SC .X. sunt în strânsă legătură cu activitatea societății și au concurat la realizarea de venituri impozabile, conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

B. Referitor la serviciile de masă servită, societatea menționează că acestea au fost acordate în cadrul cursurilor privind școlarizarea clienților care au avut ca scop atât instruirea clienților existenți, cât și prezentarea către clienții noi a produselor aflate în portofoliul societății și instruirea acestora cu privire la specificul produselor.

Temeiul de drept invocat în motivarea cheltuielilor efectuate cu ocazia școlarizării clienților nu poate fi aplicabil situației în cauză, întrucât pct.39 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce lămuriri cu privire la impozitul pe venit.

Mai mult, este eronat și modul de determinare a valorii cheltuielilor, respectiv în anexele întocmite de organele de inspecție fiscală denumite « Mese servite cu ocazia școlarizării » sunt cuprinse facturi care conțin un alt obiect al facturării, facturi care au înscrise valori eronate, facturi care au fost considerate de societate ca fiind protocol, precum și facturi care nu se regăsesc în evidența contabilă a societății.

Totodată, se menționează ca aceste cheltuieli se încadrează în definiția dată de art.21 alin.1 și alin.2 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

C. Referitor la cheltuielile ocazionate de organizarea evenimentelor de promovare a societății, în perioada 2008-2012, în valoare de .X. lei, societatea precizează că aceste cheltuieli sunt de natura cheltuielilor de reclamă și publicitate conform referatelor întocmite în vederea organizării evenimentului și din susținerile reprezentantului societății.

Temeiul de drept invocat în motivarea cheltuielilor efectuate cu ocazia organizării evenimentului aniversar nu poate fi aplicabil situației în cauză, întrucât pct.39 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce lămuriri cu privire la impozitul pe venit.

Totdata, se menționează ca aceste cheltuieli se încadrează în definiția dată de art.21 alin.1 și alin.2 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru motivele invocate SC .X. SRL solicită admiterea contestației și anularea actelor administrativ fiscale contestate.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, corectată în data de .X./2014 și data de .X./2014, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., au fost stabilite obligații fiscale suplimentare și măsuri în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, astfel:

Impozit pe profit

Perioada supusa inspecției fiscale .X./2008 – .X./2013

1. În anul 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că în contul de cheltuieli .X. "*clienți-cheltuieli de protocol*" a fost înregistrată suma de .X. lei conform următoarelor facturi:

-factura seria .X. nr..X./2008 emisă de SC .X. SRL CUI .X., în valoare de .X. lei, reprezentând servicii de organizare eveniment ".X." cu TVA aferentă în sumă de .X. lei;

-factura seria .X. nr..X./2008, emisă de SC .X. SRL CUI .X., în valoare de .X. lei reprezentând "*prestări de servicii protocol conform contract nr..X./2008*", cu TVA aferentă în sumă de .X. lei.

S-a constatat că SC .X. SRL a considerat aceste cheltuieli ca fiind cheltuieli de reclama publicitate și care au fost deduse integral din profitul impozabil, or din analiza prevederilor cuprinse în cele două contracte și în anexele la contract, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli înregistrate în baza facturilor seria .X. nr..X./2008 și seria .X. nr..X./2008 sunt cheltuieli cu mesele servite și servicii de entertainment oferite invitaților, fapt pentru care se

încadrează la cheltuieli de protocol care au deductibilitate limitată la calculul impozitului pe profit.

Conform declarației ".X." privind impozitul pe profit pentru 2008, în anul 2008 a fost depășită limita de deductibilitate a cheltuielilor de protocol cu suma de .X. lei, fapt pentru care cheltuielile de protocol în sumă de .X. lei sunt nedeductibile fiscal, fiind peste limita cotei 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.

Având în vedere că la determinarea bazei impozabile a impozitului pe profit aceste cheltuieli de protocol au fost deduse integral, contrar prevederilor art.21 alin.3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, societatea a diminuat profitul impozabil cu suma de **.X. lei** și impozitul pe profit cu suma de **.X. lei**.

Pentru impozitul pe profit suplimentar în suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobanzi în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**, de la data scadentei până la data de .X./2014.

2. Pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit majorarea pierderii fiscale de recuperat cu suma de **.X. lei**, conform art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât S.C. .X. SRL nu are niciun document care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, având în vedere faptul că nu s-au încheiat anexe la Contractul de prestări de servicii nr..X./2008, înregistrat la .X. cu nr .X. din data de .X./2008, ce are ca obiectiv asamblarea și instalarea conductelor de la centrala termică la locația .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările nu au la bază un contract încheiat conform legii, nu s-au întocmit situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare aferente facturii nr..X./2009 în valoare de .X. EUR (.X. lei) emisă de firma .X..

Astfel, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală s-a dispus rectificarea Declarației privind impozitul pe profit pe anul 2009 precum și corectarea Registrului de evidență fiscală.

3. Pentru perioada 2009-2012, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul de cheltuieli .X., analitic .X. "clienți" cheltuieli de protocol care constau în mese servite de către clienții societății cu ocazia scolarizărilor organizate în sediul firmei precum și cheltuieli de protocol ocazionate de evenimentele de aniversare a firmei organizate în luna .X. a anilor 2009-2011, aceste cheltuieli fiind considerate deductibile.

În urma verificării documentelor justificative care au stat la baza înregistrării acestor cheltuieli, s-a constatat că au fost înregistrate un număr de .X. facturi, emise de .X. furnizori, pe care era înscrisă la denumirea produselor sau

serviciilor "masa servita catering" sau "catering". Fiecărei facturi i-au fost anexate situatii, intocmite de catre SC .X. SRL, care cuprind informatii privind numele si prenumele persoanelor care au servit masa, data, denumirea clientului la care sunt angajate persoanele si functia pe care o detin. Aceste liste nu poarta nici o semnatura. Achizitionarea serviciilor de catering s-a efectuat pe baza de comanda telefonica si nu exista contracte incheiate cu acesti furnizori. Cheltuielile de catering nu au fost refacturate clientilor si nu exista contracte in care sa se prevada obligatia SC .X. SRL de a acorda gratuit mese clientilor in cursul instruirilor.

Valoarea meselor servite de catre clientii societatii cu ocazia scolarizarilor este in suma totala de **.X. lei**, din care .X. lei in anul 2009, .X. lei in anul 2010, .X. lei in anul 2011 si .X. lei in anul 2012.

Valoarea cheltuielilor de protocol ocazionate de evenimentele de aniversare a firmei organizate in luna .X. a anilor 2009-2011 este in suma totala de **.X. lei**, din care .X. lei in anul 2009, .X. lei in anul 2010 si .X. lei in anul 2011.

In urma verificarii facturilor si contractelor economice care au stat la baza inregistrarii acestor cheltuieli, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli reprezinta cheltuieli cu mancare, bauturi, servicii de divertisment si de organizare a evenimentelor aniversare, or conform prevederilor art.21, alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu punctul 39 din Titlul III al Normelor de aplicare a Legii 571/2003, aceste cheltuieli in suma de **.X. lei** sunt nedeductibile fiscal fiind inregistrate peste limita de 2% aplicata asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile.

Astfel, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala s-a dispus rectificarea Declaratiei privind impozitul pe profit pe anul 2009, precum si corectarea Registrului de evidenta fiscala.

Taxa pe valoarea adaugata

Perioada supusa inspectiei fiscale .X./2008 – .X./2013

Organele de inspectie fiscala au constatat, pentru exercitiile financiare 2008-2012, cheltuieli de protocol inregistrate peste limita de 2% aplicata asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decat cheltuielile de protocol si cheltuielile cu impozitul pe profit, in suma totala de .X. lei pentru care nu a fost colectata TVA aferenta.

Din suma de .X. lei, .X. lei reprezinta cheltuieli de protocol peste plafonul legal determinate de contribuabil si declarate prin declaratiile „.X.” privind impozitul de profit si .X. lei reprezinta cheltuieli de protocol care au fost considerate de catre contribuabil ca fiind cheltuieli de reclama si publicitate, si prin urmare au fost deduse integral la calculul profitului impozabil, din care .X. lei

cheltuieli de catering pentru angajatii clientilor aflatii la instruire si .X. lei cheltuieli cu aniversarea zilei SC .X. SRL.

In urma verificarii s-a constatat ca la inregistrarea acestor cheltuieli contribuabilul si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta dar nu a colectat TVA aferenta depasirii plafonului, contrar prevederilor art.128 alin.8) lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si al punctului .X. din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004.

In urma inspectiei fiscale au fost constatate cheltuielile de protocol inregistrate peste limita 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, in suma totala de .X. lei pentru care echipa de inspectie fiscala a colectat TVA in suma totala de **.X. lei**, astfel:

- pentru cheltuielile in suma de .X. lei aferente anului 2008 (.X. lei + .X. lei) s-a colectat TVA in suma de .X. lei;
- pentru cheltuielile in suma de .X. lei aferente anului 2009 (.X. lei + .X. lei + .X. lei) s-a colectat TVA in suma de .X. lei;
- pentru cheltuielile in suma de .X. lei aferente anului 2010 (.X. lei + .X. lei + .X. lei) s-a colectat TVA in suma de .X. lei;
- pentru cheltuielile in suma de .X. lei aferente anului 2011 (.X. lei + .X. lei + .X. lei) s-a colectat TVA in suma de .X. lei;
- pentru cheltuielile in suma de .X. lei aferente anului 2012 (.X. lei + .X. lei) s-a colectat TVA in suma de .X. lei.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

A. PROCEDURA

1. a) Referitor la afirmația **S.C. .X. S.R.L** conform căreia „[...] cu toate că am contestat Dispoziția de măsuri nr..X./2014, pentru motive de nelegalitate și netemeinicie, organul emitent al acesteia a emis două noi dispoziții cu același conținut, dar la date ulterioare, lucru absolut nelegal și inadmisibil [...]”, din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- prin adresa nr..X./2014 Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. înaintează **S.C. .X. S.R.L** Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 care modifică și înlocuiește Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014,

- prin adresa nr..X./2014 Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. înaintează **S.C. .X. S.R.L** Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 care modifică și înlocuiește Dispoziția privind

măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală cu același număr și aceeași dată, comunicată societății în data de .X./2014

Prin HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, se precizează la pct.47.1 și următoarele:

*“47.1. Erorile materiale reprezintă greșelile sau **omisiunile** cu privire la numele, calitatea și **susținerile părților din raportul juridic fiscal** sau cele de calcul ori altele asemenea. Aceste erori nu pot privi fondul actului, respectiv existența sau inexistența obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal.*

47.2. Dacă îndreptarea erorii materiale se face prin adăugări sau ștersături operate în cuprinsul actului administrativ fiscal, acestea vor fi semnate și ștampilate de organul fiscal, în caz contrar nefiind luate în considerare. Îndreptarea erorii materiale va fi operată pe toate exemplarele originale ale actului administrativ fiscal.

47.3. După efectuarea îndreptării erorii materiale, organul fiscal are obligația de a comunica contribuabilului sau oricărei alte persoane interesate, de îndată, operațiunea efectuată.

47.4. În cazul în care îndreptarea erorii materiale nu se poate efectua direct pe actul administrativ fiscal, se emite un nou act administrativ fiscal care, de asemenea, va fi comunicat contribuabilului.”

Astfel, în cuprinsul Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, comunicată societății în data de .X./2014, a intervenit eroarea materială privind omisiunea denumirii măsurii nr..X., precum și a termenului de la pct.1.2, conform Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, act care potrivit prevederilor art.109 alin.1 și alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prezintă măsura și termenul stabilit conform inspecției din punct de vedere factual și legal, și stă la baza deciziei de impunere, drept pentru care organele de inspecție fiscală în mod legal au îndreptat eroarea materială prin emiterea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, cu respectarea prevederilor art.47 și art.48 din Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.4.1 și pct. 47.1 - 47.4 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, chiar contestatara subliniază că *“Deși ar putea părea că există anumite diferențe între actele fiscale menționate, în realitate nu există*

nicio diferență de substanță între acestea. Chiar și în privința măsurilor dispuse, acestea sunt de fapt aceleși, diminuarea pierderii fiscale la .X./2013, de recuperat în anii următori, cu suma de .X. lei, dispusă prin ultima dispoziție, fiind de fapt subînțeleasă și reținută și în dispozițiile anterioare.”

În aceste condiții, Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, comunicată în data de .X./2014, **înlocuiește** Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, comunicată în data de .X./2014 și produce efecte juridice pentru contribuabil, Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, comunicată în data de .X./2014 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, comunicată în data de .X./2014, fiind înlocuite succesiv nu mai produc efecte juridice.

b) Referitor la afirmația **S.C. .X. S.R.L** conform căreia „[...] *avizul de inspecție fiscală nr..X./2014 [...] nu cuprinde temeiul juridic care să motiveze termenul derogatoriu de la termenul general de prescripție de 5 ani prevăzut de Codul de procedură fiscală [...]*”, din cuprinsul acestuia se reține că “*Prezentul aviz de inspecție fiscală nr..X./2014 a fost emis în baza Titlului VII, art.101 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.*”, respectiv conține temeiul juridic al inspecției fiscale, data de începere a inspecției fiscale, obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale și informația privind posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

2. Cu privire la invocarea prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit și TVA, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal obligatii fiscale aferente perioadei .X./2008-.X./2008, in conditiile in care pentru obligatiile fiscale datorate, termenul de prescriptie a dreptului organelor fiscale de a stabili impozit pe profit și TVA incepe sa curga de la data de .X. a anului urmator celui in care s-a depus declarația fiscală anuală, respectiv decontul de TVA, întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus/trebuie să depună situațiile financiare anuale.

În fapt, începând cu data de .X./2014, SC .X. SRL a fost supusa unei inspectii fiscale parțiale care a avut ca obiect verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru:

- impozit pe profit în perioada .X./2008-.X./2013,
- taxa pe valoarea adăugată în perioada .X./2008-.X./2013.

Inspectia fiscală s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală în data de .X./2014 și emiterea *Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014, a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014.*

În baza Avizului de inspecție fiscală nr..X./2014, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. aduce la cunostința SC .X. SRL că *“incepând cu data de .X./2014 veți face obiectul unei inspecții fiscale [...]”,* inspectia fiscală începând efectiv cu data de .X./2014, data înscrierii inspecției fiscale în Registrul unic de control la poziția .X.

Prin contestația formulată, societatea susține că *“[...] obligațiile fiscale constând în impozitul pe profit și TVA aferente exercițiului financiar 2008, nu mai puteau face obiectul verificării și inspecției fiscale, fiind prescrise, aflându-se în afara termenului de prescripție de 5 ani stabilit imperativ de lege”,* drept pentru care înțelege să invoce prescripția dreptului de a stabili *“obligații fiscale suplimentare stabilite pentru anul 2008 cât și accesoriile aferente”.*

Mai mult, contestatoarea susține că inspectia fiscală a fost efectuată cu încălcarea dispozițiilor art.23, art.91, art.98 și art.101 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

In drept, potrivit art.21, art.22, art.23, art.91, art.93 și art.110 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 21. – (1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin.(1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii”.

“Art. 22. – Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale”.

“Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează”.

“Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă”.

“Art. 92 (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător.”

“Art. 93. - Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală”.

“Art. 110. – (2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.

(3) Titlul ce creanța este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere;

b) declarația fiscală;

c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii;

d) declarația vamală;

e) decizia prin care se stabilesc și se individualizează datoria vamală, impozitele, taxele și alte sume care se datorează în vamă, potrivit legii, inclusiv accesoriile;

f) procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale;

g) decizia de atragere a răspunderii solidare emisă potrivit art. 28;

h) ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte, în cazul creanțelor fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească”.

Din cele anterior prezentate rezulta ca dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale corelative drepturilor de creanta fiscală se prescrie in termen de 5 ani care incepe sa curga de la data de 1 a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscală, iar ca efect al implinirii termenului de prescripție organele fiscale nu mai emit titlul de creanta fiscală prin care se stabileste și se individualizeaza creanta fiscală.

De asemenea, potrivit dispozițiilor legale termenul de prescripție se suspenda pe perioada cuprinsa între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se retine ca, prevederile legale care reglementeaza prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitand perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care incepe sa curga termenul de prescripție in cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit și TVA, se constata ca aceasta este in stransa legatura cu momentul in care s-a nascut

creanta fiscala, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.2) din Codul de procedura fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nasterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele aspecte:

- potrivit Avizului de inspectie fiscala nr. .X./2014, contestatarul a fost instiintat cu privire la faptul ca incepand cu data de .X./2014, urmeaza sa faca obiectul unei inspectii fiscale, avand ca obiect verificarea ansamblului declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectia fiscala pentru TVA aferenta perioadei .X./2008-.X./2013 și pentru impozitul pe profit aferent perioadei .X./2008-.X./2013;
- organele fiscale au stabilit prin titlul de creanta fiscala – Decizia de impunere nr..X./2014 și Dispoziția de măsuri nr..X./2014 care face obiectul contestatiei – obligatii fiscale constând în:
 - impozit pe profit aferent anului fiscal 2008,
 - TVA colectată pentru cheltuielile de protocol înregistrate în anul 2008 peste plafonul legal.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art.34 alin.1 lit.b și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de .X./2008:

“ART. 34 -Plata impozitului

(1) Plata impozitului se face astfel:

[...] b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul

articol nu se prevede altfel. Începând cu anul 2010, acești contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate prevăzut pentru contribuabilii menționați la lit. a). [...]

(11) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b), care definitivează până la data de 15 februarie închiderea exercițiului financiar anterior, depun declarația anuală de impozit pe profit și plătesc impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat, până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor...[...]"

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.2 privind Instrucțiunile pentru completarea formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigări și la gazele naturale din producția internă" prevăzute în OMFP nr.79/2007 privind modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigări și la gazele naturale din producția internă" referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2008.

" I. Depunerea declarației.

1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, după definitivarea impozitului pe profit, astfel:

a) până la data de 15 februarie, inclusiv, a anului următor celui de raportare, de contribuabilii care, până la această dată au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior, de organizațiile nonprofit, precum și de contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură.

Contribuabilii care au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior până la data de 15 februarie inclusiv, a anului următor celui de raportare, depun declarația anuală de impozit pe profit, fără a declara în formularul 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat", pentru trimestrul IV al anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv pentru luna a anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal.

b) până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare pentru anul expirat, pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit care nu se încadrează la lit. a).

La completarea formularului se au în vedere prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale Hotărârii Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și deciziile Comisiei fiscale centrale.

În cazul în care plătitorul corectează declarația depusă inițial, declarația rectificativă se întocmește pe același model de formular, înscriind "X" în spațiul special prevăzut în acest scop."

În concluzie, baza impozabila s-a constituit la sfarsitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanta fiscala si obligatia corelativa s-au nascut la termenul de declarare, respectiv termenul prevazut pentru depunerea situatiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe sa curga de la data de 1 a anului urmator celui in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului .X." *Declaratie privind impozitul pe profit*".

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca argumentele contestatarului cu privire la efectul implinirii termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale nu sunt intemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat in anul urmator celui de realizare, prin Declarația .X. depusa la organul fiscal (*termenul de prescriptie începe sa curga de la data de 1 a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscala*).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2008 declarația anuală se depune până la data de .X./ 2009, iar prescripția dreptului la acțiune a organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de .X./2010.

Societatea contestatară a depus Declarația 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2008 la data de .X./2009, fiind înregistrată sub nr..X., conform prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, a interpreta declansarea cursului prescriptiei extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, exclusiv in functie de momentul constituirii bazei de impunere la sfarsitul perioadei fiscale, fara luarea in considerare termenului de declarare a impozitului pe profit, ar insemna sa nu se dea eficienta prevederilor art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În consecință, pentru impozitul pe profit aferent anului 2008 inspecția fiscală s-a desfășurat înlăuntrul termenului de prescripție.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adaugată**, potrivit prevederilor art.134 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

„(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.”

Referitor la TVA colectată pentru cheltuielile de protocol înregistrate în anul 2008 peste plafonul legal, stabilirea depășirii sau încadrării în plafoanele de 2%

se efectuează o singură dată pe an, conform pct.11 și pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare cu data de .X./2008:

“(11) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.

b) Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri determinată potrivit art. 152 alin. (2) din Codul fiscal.

c) Prin bunuri acordate în mod gratuit potrivit destinațiilor prevăzute de lege se înțeleg destinații cum sunt, de exemplu: masă caldă pentru mineri, echipamentul de protecție, materiale igienico-sanitare acordate obligatoriu angajaților în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Plafonul până la care nu sunt considerate livrări de bunuri cu plată este cel prevăzut prin actele normative care instituie acordarea acestor bunuri.

(12) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin. (11) lit. a) - c) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele. Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale.”

Conform Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 situațiile financiare pentru anul 2008 au fost depuse în luna .X./2009, or TVA colectată aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal sunt scadente la data de **.X./2009**, conform prevederilor art.15.X.^2 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu anul .X./2009:

“(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art.153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art.147^1 alin. (2), suma taxei

colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.[...]”

Astfel, pentru TVA aferentă lunii .X./ 2009, obligația declarativă intervine la data de .X./2009, iar prescripția dreptului la acțiune a organului de inspecție fiscală începe sa curgă de la data de .X./2010.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile contestatarului privind acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Termenul de prescriptie incepe sa curga in functie de momentul nasterii creantei fiscale reprezentata de dreptul organelor fiscale la perceperea impozitelor datorate bugetului de stat si, corelativ, a obligatiei contribuabilului de a plati aceste impozite, asa cum rezulta din prevederile art.91 alin.2) coroborate cu cele ale art.21 alin.2) lit.a) si art.22 lit. a) din Codul de procedura fiscala.

2. Intrucat creanta fiscala (dreptul la perceperea impozitelor) se naste la momentul in care se constituie baza de impunere care o genereaza, asa cum se stipuleaza la art.23 din Codul de procedura fiscala, rezulta ca organele fiscale au fost indreptatite sa stabileasca impozit pe profit aferent anului 2008 și TVA colectată pentru cheltuielile de protocol înregistrate în anul 2008 peste plafonul legal, cand au fost indeplinite conditiile pentru perceperea TVA, in conformitate cu prevederile pct.11 și pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu art.15.X.^2 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, față de cele mai sus prezentate, rezultă că argumentele contestatarului cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate în ceea ce privește impozitul pe profit și TVA, întrucât inspecția fiscală a început conform datelor înscrise în Raportul de inspecție fiscală la data de .X./2014, deci înlăuntrul termenului de prescripție.

În concluzie, întrucât nu pot fi reținute în soluționarea favorabila a cauzei argumentele contestatarii de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

FOND

1. In ceea ce priveste:

- cheltuielile in suma de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei aferente perioadei 2009-2012, precum și accesoriile în suma de .X. lei,
- impozitul pe profit de .X. cu accesoriile în sumă de .X. lei calculate la cheltuielile in suma totala de .X. lei aferente anului 2008, și
- cheltuielile în sumă de .X. lei aferente perioadei 2009-2011, și
- TVA în sumă de .X. lei și accesoriile în sumă de .X. lei,

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca cheltuielile inregistrate de contestatoare in evidenta contabila ca si cheltuieli deductibile integral sunt cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitata la calculul profitului impozabil sau daca acestea se incadreaza in categoria cheltuielilor de reclama si publicitate, precum și dacă se datorează TVA aferentă, în condițiile în care organul de inspecție fiscala nu a analizat punctual încadrarea fiecărei cheltuieli.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea în perioada 2009-2012 a înregistrat în contul de cheltuieli .X., analitic .X. "clienti" cheltuieli în sumă de .X. lei care constau în mese servite de către clienții societății cu ocazia scolarizarilor organizate în sediul firmei, aceste cheltuieli fiind considerate cheltuieli de reclama publicitate deductibile la calculul profitului impozabil, iar TVA aferenta acestor cheltuieli a fost dedusa integral.

Întrucât suma de **.X. lei** (defalcată astfel: .X. lei în anul 2009, .X. lei în anul 2010, .X. lei în anul 2011 și .X. lei în anul 2012) a fost încadrată de organele de inspecție fiscală în categoria cheltuielilor de protocol, conform definiției cheltuielilor de protocol care se regăsește la pct.39 din Titlul III al Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003, după analiza exercițiilor financiare s-a constatat că acestea au fost înregistrate peste plafonul legal, iar prin deducerea integrală a acestora au fost încălcate prevederile art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Deoarece la momentul determinării cheltuielilor de protocol pentru perioada 2009-2012, contestatara nu a colectat TVA, în condițiile în care în perioadele precizate a înregistrat pierdere fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarii TVA de plată în sumă de **.X. lei**, în baza prevederilor art.128 alin.8 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, emițând *Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr..X./2014*.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2008-2012, SC .X. SRL a organizat un eveniment pentru serbarea aniversării de 10 ani a societății .X., ocazie cu a înregistrat în contul de cheltuieli .X., analitic .X.

"clienti" cheltuieli deductibile integral in suma de .X. lei conform urmatoarelor facturi :

- Factura seria .X. nr. .X./2008 emisa de SC .X. SRL din .X. in valoare de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei, conform contractului de prestari de servicii nr..X./2008 incheiat cu SC .X. SRL in calitate de prestator, unde obiectul contractului a fost "servicii de organizare generala, consultanta de specialitate, asigurare de program muzical, echipament scenotehnic, servicii catering, alte servicii adiacente evenimentului".

- Factura seria .X. nr. .X./2008, emisa de SC .X. SRL din .X., in valoare de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei, conform contractului de prestari de servicii nr..X./2008 incheiat cu SC .X. SRL, obiectul contractului fiind asigurarea cadrului organizatoric desfasurarii evenimentului pentru un numar de .X. invitati

- factura seria .X. nr..X./2009, emisa de SC .X. SRL din .X. in valoare de .X. lei, reprezentand " servicii de organizare eveniment lansare produs .X." cu TVA aferenta in suma de .X. lei, conform contractului de prestari de servicii nr..X./2009 incheiat cu SC .X. SRL in calitate de prestator, unde obiectul contractului a fost "servicii de organizare generala, consultanta de specialitate, asigurare de program muzical, echipament scenotehnic, servicii catering, alte servicii adiacente evenimentului lansare produs .X.",

- Factura seria .X. nr..X./2010 emisa de SC .X. SRL din .X., in valoare de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei, reprezentand servicii de catering cu TVA aferenta in suma de .X. lei. Pentru justificarea cheltuielilor in suma de .X. lei, contribuabilul a prezentat "contractul de eveniment" nr..X./2010 incheiat cu SC .X. SRL in calitate de prestator, obiectul contractului fiind servicii de catering;

- Factura seria .X. nr. .X./2010 emisa de SC .X. SRL din .X., in valoare de .X. lei, cu TVA aferenta in suma de .X. lei, reprezentand servicii de divertisment aerian. Pentru justificarea acestor cheltuieli in suma de .X. lei, contribuabilul a prezentat contractul de prestari de servicii nr..X./2010 incheiat cu SC .X. SRL in calitate de prestator, obiectul contractului fiind servicii de divertisment aerian constand in lansarea de .X. parasutisti, treceri succesive de joasa altitudine cu avion, durata totala a programului fiind de 30 de minute.

- Factura seria .X. nr. .X./2010 emisa de SC .X. SRL din .X., in valoare de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei, reprezentand "servicii de organizare eveniment .X.". Pentru justificarea cheltuielilor in suma de .X. lei inregistrate in baza facturii seria .X. nr..X./2010 emisa de SC .X. SRL din .X., contribuabilul a prezentat contractul de prestari de servicii nr..X./20, obiectul contractului fiind servicii de organizare generala, consultanta de specialitate, asigurare de program muzical, echipament scenotehnic, servicii catering, alte servicii adiacente evenimentului .X..

- Factura seria .X. nr. .X./2011 emisa de SC .X. SRL din .X., in valoare de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei, reprezentand servicii de organizare eveniment corporativ. Pentru justificarea cheltuielilor in suma de .X. lei,

inregistrate in baza facturii seria .X. nr..X./2011, contribuabilul a prezentat "contractul de prestari de servicii organizare eveniment" nr..X./2011 incheiat cu SC .X. SRL in calitate de prestator, obiectul contractului fiind servicii de organizare eveniment corporativ, constand in servicii de catering pentru .X. persoane conform anexei la contract si a meniului prezentat;

- Factura nr. .X./2011 emisa de SC .X. SRL din .X., in valoare de .X. lei cu TVA aferenta in suma de .X. lei, reprezentand servicii de inchiriere corturi pentru evenimentul corporativ, conform contractul de prestari de servicii nr..X. incheiat cu SC .X. SRL in calitate de prestator.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli legate de evenimentele in cauza au fost considerate cheltuieli de reclama publicitate deductibile la calculul profitului impozabil, iar TVA aferenta acestor cheltuieli a fost dedusa integral, contrar prevederilor art.21, alin.3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art.128 alin.8) lit.f, din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si al punctului .X. din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004.

Urmare acestor constatari, s-a emis Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./2014 si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr..X./2014.

Societatea sustine ca suma de .X. lei inregistrata pe cheltuieli deductibile in perioada 2009-2012, reprezinta „*cheltuieli adiacente cheltuielilor efectuate in scop de reclamă și publicitate*”, și mai mult “*este eronat modul de determinare a valorii cheltuielilor cu masa servită participantilor la cursurile organizate pentru clientii subscrisei [...].*”

De asemenea, referitor la cheltuielile in suma de .X. lei contestata precizeaza ca organele de inspectie fiscala incadreaza intreaga suma destinata evenimentului la cheltuieli de protocol, desi o mare parte erau prestari servicii organizare eveniment, marketing, deci cheltuieli de reclamă și publicitate.

În drept, în materia impozitului pe profit, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă de la .X./2008, prevede:

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

Conform textului de lege sus citat, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este conditionata de necesitatea prestarii acestora in

scopul realizării de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Mai mult, art.21 alin.2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

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

Așadar, cheltuielile de reclama și publicitate sunt cheltuielile care se efectuează în scopul realizării de venituri, în scopul popularizării societății, produselor și serviciilor acesteia, însă acestea **se efectuează în baza unui contract scris.**

Potrivit prevederilor art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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;”

Conform pct.33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“33. Baza de calcul la care se aplică cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile.”

Conform prevederilor legale mai sus invocate cheltuielile de protocol sunt deductibile limitat la calculul profitului impozabil în funcție de cota 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.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente în perioada 2009 - 2012 prevederile art.128 alin.8 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin.(1):

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme”,

coroborate cu pct..X. alin.11 lit.a) și alin.12 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“.X.. (11) În sensul art.128 alin.(8) lit f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal. (...)

*(12) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin. (11) lit. a) - c) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. **Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele.** Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale”.*

Potrivit prevederilor legale citate, se reține că nu constituie livrare de bunuri acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme, respectiv dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.

Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele.

Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale.

De asemenea, potrivit reținerilor Curții de Apel .X. din Sentința civilă nr..X., irevocabilă, pronunțată într-o speță similară *“Cheltuielile de protocol sunt cheltuieli ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii, iar cele de reclamă și publicitate reprezintă ansamblul de mijloace folosite pentru ca produsele aflate în vânzare să fie cunoscute și apreciate de către consumatori și prin care se realizează un sistem de comunicație la nivel de piață.*

Promovarea este o necesitate pentru îndeplinirea obiectivelor strategice și tactice ale întreprinderii, pentru înviorarea ciclului de viață al produsului, ca și pentru anihilarea efectelor acțiunilor ce duc la scaderea vânzarilor.

[...], cheltuielile de reclamă și publicitate sunt deductibile la calculul impozitului pe profit în măsura în care sunt angajate în scopul realizării de venituri impozabile, iar contestatara are puterea discreționară de a angaja orice cheltuieli legal efectuate, în baza principiului liberei gestiuni a activității comerciale, în vederea producerii de venituri impozabile, precum și dreptul de a le deduce la calcul impozitului pe profit.”

De asemenea, se reține faptul că de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a .X.-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv Deciziile Curții Europene de Justiție. Relevantă în soluționarea speței este Decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-371/07 Astra Zeneca.

Astfel, potrivit cazului introdus spre soluționare la Curtea Europeană de Justiție, *“C-371/07 Danfoss A/S AstraZeneca A/S v Skatteministeriet”*, având ca obiect tratamentul din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciului privind oferirea de mese cu titlu gratuit partenerilor de afaceri și personalului cu ocazia desfășurării de reuniuni de lucru, se precizează că *“art..X. alin.2 din Directiva a .X.-a, echivalentul art.129 alin.4 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul că oferirea de mese cu titlu gratuit partenerilor de afaceri, cu ocazia unor reuniuni care se desfășoară la sediul firmei, nu reprezintă o prestare de servicii cu plată, în condițiile în care există dovezi obiective că aceste mese sunt oferite în scopuri strict profesionale”*.

În același sens, s-a pronunțat și Direcția .X., direcție de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./2010, anexată în copie la dosarul cauzei.

Totodată, art..X. din Regulamentul UE nr.282/2011 stipulează următoarele:

„1.Serviciile de restaurant și de catering reprezintă servicii care constau în furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură, preparate sau nepreparate, pentru consumul uman, însoțită de servicii conexe suficiente care să permită consumul imediat al acestora. Furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură este numai unul dintre elementele unui întreg în care predomină

serviciile. Serviciile de restaurant constau în prestarea unor astfel de servicii în spațiile prestatorului, iar serviciile de catering constau în prestarea unor astfel de servicii în afara localurilor prestatorului.

2. Furnizarea de produse alimentare și/sau de băuturi, preparate sau nu, fie cu transport, fie fără, dar fără vreun alt serviciu conex nu se consideră a fi servicii de restaurant sau catering în sensul alineatului (1).”

Având în vedere cele menționate în cazul prezentat mai sus, oferirea de mese cu titlu gratuit partenerilor de afaceri, cu ocazia unor reuniuni care se desfășoară la sediile firmei, la intervale de timp stabilite în funcție de durata de desfășurare a reuniunilor, constituie un indiciu relevant în stabilirea faptului că acordarea respectivelor mese nu este efectuată în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.

Astfel, organul de soluționare a contestației, în urma analizării documentelor aflate la dosarul cauzei, reține următoarele:

- SC .X. SRL a înregistrat în perioada 2008-2012 cheltuieli în sumă de .X. lei care constau în mese servite de clienții societății cu ocazia scolarizărilor organizate în sediul firmei precum și cheltuieli în sumă de .X. lei ocazionate de evenimentele de aniversare a firmei organizate în luna .X. a anilor 2009-2011, aceste cheltuieli fiind considerate deductibile,

- cheltuielile legate de aceste evenimente au fost înregistrate în contul .X. – “*Clienți*” și au fost considerate *cheltuieli de reclama publicitate* deductibile la calculul profitului impozabil, iar TVA aferentă acestor cheltuieli a fost dedusă integral,

- organele de inspecție fiscală, în urma verificării facturilor și contractelor economice care au stat la baza înregistrării acestor cheltuieli, au constatat că *“aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli cu mâncare, băuturi, servicii de divertisment și de organizare a evenimentelor de aniversare”* și „[...] *aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli de protocol, conform definiției cheltuielilor de protocol care se regăsește la pct.39 din Titlul III al Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003, conform căruia cheltuielile de protocol sunt cheltuieli ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii.*”

- în anexele nr. 15a, 15b, 15c, 15d și nr.22 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 organele de inspecție fiscală au centralizat „*mese servite cu ocazia școlarizării*”, respectiv „*situația cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal și a TVA colectată aferentă acestora*”, or în aceste anexe sunt înscrise și facturi care conțin și un alt obiect al facturării, facturi care au înscrise valori eronate, facturi care nu se regăsesc în documentele care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă, aspecte pe care organele de inspecție fiscală le recunoaște parțial prin

adresa nr..X./2014, în sensul că « *din facturile care au stat la baza determinării cheltuielilor cu mese servite cu ocazia școlarizărilor au fost luate în considerare eronat cheltuieli în baza a .X. facturi care conțin cheltuieli de reclamă publicitate, echipamente de lucru care sunt deductibile integral* » ,

- în cadrul Raportului de inspectie fiscala nr. .X./2014 se reține faptul ca „*cheltuielile de protocol înregistrate în exercițiile financiare în care contribuabilul a înregistrat pierdere fiscală sunt nedeductibile în totalitate iar în exercițiile financiare 2008 și 2010 sunt deductibile în limita a 2% din diferența rezultată dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit*”, fara a rezulta modul de calcul al cuantumului cheltuielilor recunoscute ca deductibile fiscal,

- pct.39 din Titlul III al Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 invocat de organele de inspectie fiscală a fost dat în aplicarea *Regulilor generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă*, respectiv art.48 din capitolul *Venituri din activități independente* care nu au facut obiectul inspectiei fiscale, fapt pentru care nu este aplicabil spetei analizate,

- suma de .X. lei reprezinta cheltuieli cu mesele servite, bauturi, servicii de catering, de divertisment precum și servicii conexe acestora oferite gratuit clientilor societatii, angajatilor, reprezentantilor din grupul .X., precum si altor invitati cu ocazia serbarii anuale a zilei SC .X. SRL, pentru care societatea a prezentat contractele de prestări servicii, anexe la contracte, referate, programele evenimentelor, invitații, liste cu invitații, poze eveniment.

Se reține că, organele de inspectie fiscală au încadrat aceste cheltuieli în categoria cheltuielilor de protocol cu toate că din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă caracterul complex al serbărilor prilejuite de ziua aniversară a societății prin participarea la acestea și a clienților societății, a reprezentanților din grupul .X., iar din programele acestor evenimente, anexate la dosarul cauzei, rezultă că au fost prezentate și noile produse introduse de .X. pe piața din România.

Față de cele de mai sus și întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că nu toate cheltuielile efectuate de contestatară cu ocazia evenimentelor prezentate se încadrează în categoria cheltuielilor de protocol se va face aplicarea prevederilor art..X. alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”,

coroborat cu pct.11..X. din Ordinul nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

„...X.. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Pe cale de consecință, urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 pentru

- cheltuielile în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei aferente perioadei 2009-2012, precum și accesoriile în sumă de .X. lei,

- impozitul pe profit de .X. cu accesoriile în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă totală de .X. lei aferente anului 2008, și

- cheltuielile în sumă de .X. lei aferente perioadei 2009-2011, și

- TVA în sumă de .X. lei și accesoriile în sumă de .X. lei, emisa de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin alta echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie, la reanalizarea acestui capăt de cerere urmând a se ține cont și de celelalte argumente ale contestatoarei. În acest sens, exemplificăm susținerea conform căreia anexele conțin și cheltuieli care au fost considerate deja de societate ca făcând parte din categoria cheltuielilor de protocol.

2. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei, aferente serviciului prestat de firma germană .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, în condițiile în care societatea contestatoare nu justifică efectuarea acestora cu documentele prevăzute de lege.

În fapt, SC .X. SRL a înregistrat în luna .X./ 2009 în contul .X., analitic .X. "Proiecte mari" cheltuieli cu prestări de servicii în sumă de .X. lei în baza facturii nr..X./2009 în valoare de .X. EUR (.X. lei) emisa de firma .X..

Organele de inspectie fiscala au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal întrucât societatea contestatoare nu a prezentat documente care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor, respectiv nu detine situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare pentru efectuarea prestatiei in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, si pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare începând cu data de .X./2009:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

coroborate cu prevederile art.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, in vigoare in anul 200.X., care precizeaza:

“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.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

In concluzie, conditiile care trebuie indeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevazute la articolele de lege mai sus citate, respectiv existenta contractelor si prestarea efectiva a serviciilor, contribuabilul

avand obligatia sa probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activitatilor desfasurate.

Cu alte cuvinte, legiuitorul conditioneaza deductibilitatea fiscala a cheltuielilor inregistrate in contabilitate de existenta documentelor justificative in baza carora s-a efectuat inregistrarea.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă:

- incepand cu anul 2007 societatea s-a angajat sa efectueze un proiect de constructii montaj, instalare si furnizare de cazane, conform contractului incheiat cu .X. - .X.. Contractul are valoarea de .X. EUR, a fost incheiat in data de .X./2007 si a fost inregistrat la client sub nr..X. Aceasta lucrare s-a efectuat in cursul anilor 2007 (proiectarea), 2008 si 2009.
- pentru realizarea ansamblului *centrala termica de abur* SC .X. SRL a incheiat contracte pe fiecare specialitate cu firme partenere din domeniul respectiv: pentru constructia halei cu firma .X., pentru livrari de materiale si subansamble de montaj cu firma .X., pentru lucrari de montaj echipamente si instalatii cu firma .X. si pentru executia lucrărilor de instalatii electrice cu firma .X..
- ulterior acestor contracte a fost incheiat un contract de subantrepriza cu firma .X. .X. Contractul nr..X., inregistrat la .X. cu nr..X. din data de .X./2008, a fost incheiat pentru asamblarea si instalarea conductelor de la centrala termica la locatia .X., valoarea preliminara a ofertei a fost in suma de .X. EUR si durata de executie preconizata a fost de .X. de zile lucratoare.
- din evidenta contabila a rezultat ca in baza facturilor emise de firma .X. au fost inregistrate in contul .X., analitic .X. "Proiecte mari" cheltuieli in suma de .X. EUR, iar data ultimei facturi este .X., fiind depasita atat valoarea prevazuta in contract, cat si durata contractului,

In nota explicativa nr..X. (anexa nr. .X. la RIF) din la data de .X./2014, dl. .X. in calitatea de director economic al societății a declarat ca *"nu s-a putut estima durata contractului (datorită complexității lucrărilor și faptului că se interconectau cu alte lucrari efectuate de terti), nu s-au întocmit acte adiționale, în schimb s-au întocmit devize și situații de lucrari verificate și acceptate de personalul desemnat de .X. cu supravegherea obiectivului de lucrări"*, documente care nu au fost prezentate la dosarul cauzei.

- în luna .X./ 2009 s-a inregistrat in contul .X., analitic .X. "Proiecte mari" cheltuieli cu prestari de servicii in suma de in suma de .X. lei in baza facturii nr..X./2009 in valoare de .X. EUR (.X. lei) emisa de firma .X. pentru care s-a prezentat Contractul de prestari de servicii nr..X. inregistrat la SC .X. SRL cu nr..X. din data de .X./2008. Întrucât contractul sus menționat a expirat în anul 2008, cheltuielile în suma de .X. lei nu sunt justificate întrucât nu s-a incheiat un act adițional la acest contract, respectiv lucrarile nu au la bază un contract incheiat conform legii și nu au fost intocmite situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare.

In nota explicativa nr..X. (anexa nr. .X. la RIF) din data de .X./2014, dl. .X. in calitatea de director economic al societății a declarat ca *“in luna .X./ s-au prestat doar servicii, negociate in cadrul contractului si tarificate ca ore munca/om, s-au anexat facturii respective, pontajele verificate și semnate de către personalul .X. desemnat cu supravegherea lucrărilor”*.

Astfel, potrivit celor de mai sus, simpla înregistrare în contabilitate a acestei facturi pe cheltuieli nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile.

Pentru justificarea deducerii cheltuielilor aferente serviciilor prestate de SC .X. SRL, contestatoarea avea obligatia depunerii de documente justificative, respectiv un contract/act adițional la contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului, or societatea contestatoare nu a prezentat nici organelor de inspectie fiscala si nici cu ocazia formulării contestatiei documente, respectiv situatii de lucrari, procese-verbale de receptie sau orice alte documente corespunzatoare in justificarea deducerii cheltuielilor cu serviciile enumerate in factura nr. .X./2009 in valoare de .X. EUR (.X. lei) emisa de firma .X., asa cum stabileste legea fiscala pentru incadrarea cheltuielilor cu prestarile de servicii.

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia *„Contrar susținerilor organului de control cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor în suma de .X. lei, lucrările de construcții montaj facturate de firma .X. sunt în strânsă legătură cu activitatea firmei din perioada controlată și au concurat la realizarea de venituri impozabile [...]”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum am arătat anterior, societatea nu deține în justificarea deductibilității cheltuielilor efectuate în cadrul acestui proiect și a TVA aferentă documentele justificative impuse de legiuitor ca și condiție pentru acordarea deductibilității acestora.

In concluzie, contestatara nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și nici pe parcursul căii administrative de atac, documente care să justifice deductibilitatea cheltuielilor, respectiv nu a prezentat **actul adițional la contractul incheiat intre parti sau un nou contract** in care sa se prevada termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului **in baza caruia sa fie executate serviciile si a oricaror situatii de lucrari sau procese- verbale de receptie prin care sa se**

justifice deducerea cheltuielilor cu serviciile prestate, precum și dacă aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Astfel, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de construcții-montaj sunt expres prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității pe bază de documente probatorii, legea enumerând: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării.

Mai mult, în practică, momentul la care părțile consimt semnarea contractului, este diferit de momentul prestării efective a serviciilor, motiv pentru care legiuitorul în conținutul pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, a făcut distincție între documentele în baza cărora se naște raportul juridic, reprezentat de contractul de prestări servicii și documentele în baza cărora serviciile sunt prestate în mod efectiv, reprezentate de situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale, în funcție de situația dată.

Având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile cu serviciile prestate de .X. în sumă de .X. lei, urmează ca în temeiul prevederilor art..X. alin.1 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“contestația poate fi respinsă ca: a) **neîntemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, să se respingă ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art..X. alin.1, alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) și pct.11..X. din Ordinul nr..X./2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **SC .X. SRL**, impotriva *Dispoziției privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./2014*, pentru suma de **.X. lei** reprezentând diminuarea pierderii fiscale de recuperat în anul 2009.

2. Desființarea parțială a *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr..X./2014*, pentru următoarele:

- **.X. lei – taxa pe valoarea adaugata,**
- **.X. lei – dobânzi și penalitati de întârziere,**
- **.X. lei – impozit pe profit,**
- **.X. lei – dobânzi și penalitati de întârziere,**

și a *Dispoziției privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./2014*, pentru cheltuielile in suma de **.X. lei** aferente perioadei 2009-2011, urmând ca organele de inspectie fiscală printr-o altă echipă, să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și aceeași obligație bugetară ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și să emită un nou act administrativ fiscal.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X., in termen de .X. luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL