

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 160 din 05.05.2011 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in str., sector y, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.2011

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2011 de catre Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P.M.B. - Serviciul inspecție fiscală contribuabili mijlocii cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL inregistrata sub nr.2011.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală nr. dim/2011, emisa in baza raportului de inspectie fiscală nr. rif/2011 si comunicata sub semnatura in data de2011.

SC ABC SRL contesta suma de **TSC lei** reprezentand:

- DIP lei impozit pe profit;
- AIP lei majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- DVV lei TVA;
- AVV lei majorari si penalitati de intarziere aferente TVA.

De asemenea, SC ABC SRL contesta si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr. dmm/2011 privind corectarea decontului de TVA pe luna martie 2009.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscală din cadrul D.G.F.P.M.B. - Serviciul inspectie fiscală 1 contribuabili mijlocii au efectuat inspectia generală la SC ABC SRL, pentru perioada 01.01.2007-31.12.2008.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscală nr. rif/2011, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală nr. dim/2011, prin care s-a stabilit obligatii fiscale suplimentare in quantum total de TSC lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anularea integrala a deciziei de impunere nr. dim/2011, aratand urmatoarele:

1. Cheltuielile cu acordarea de produse inscriptionate cu numele firmei sunt cheltuieli de natura cheltuielilor de protocol, efectuate in majoritate in cursul lunii decembrie in scopul extinderii ariei de furnizori si produse si au asigurat reprezentarea societatii la standarde inalte, in conformitate cu prevederile contractului incheiat cu SC GPM SRL, principalul furnizor al societatii. In sprijinul acestei afirmatii sta si faptul ca in anul 2008 societatea a reusit sa realizeze achizitii directe de la furnizorul extern PN.

Avand in vedere definitia "cadoului" din dictionarul explicativ, in mod abuziv echipa de inspectie a adaugat la textul de lege, conditionand recunoasterea cheltuielilor de protocol de acordarea cadourilor doar "partenerilor directi", desi legea se refera la "parteneri de afaceri", fara a se putea pretinde justificarea acordarii "unei agende, unei mape, unui pix etc." pe baza numelui si semnaturii de primire a persoanei care le-a primit.

Cheltuielile cu cazarea si deplasarea la Koln a angajatilor societatii T C si S I (jurist angajat cu contract) si la Congresul de la Duseldorf au fost efectuate ca urmare tot ca urmare a conditiilor impuse prin contract de furnizorul SC GPM SRL, care le-a recunoscut ca fiind cheltuieli de promovare si publicitate si datorita carora societatea a avut controlul asupra conditiilor, calitatii si preturilor de achizitie oferite de furnizor.

Sorescu Iuliana

2. Cheltuielile de deplasare inregistrate de societate in contul 623000001 "Cheltuieli de protocol", inclusiv cele aferente participarii partenerului de afaceri la concertul de la Viena au la baza facturi, pe unele dintre ele mentionandu-se si persoana care a efectuat deplasarea, iar din coroborarea cu statele de plata reiese ca persoanele care s-au deplasat aveau calitatea de salariati ai societatii.

Cheltuielile efectuate cu deplasarea doamnei M P nu pot fi considerate cheltuieli efectuate in favoarea asociatului deoarece au fost efectuate in perioada in care doamna P era angajata societatii in functia de director general, chiar daca era si asociat in societate.

3. Cheltuielile efectuate cu taxele de participare si rezervare hoteliera la congrese medicale sunt cheltuieli clasice de promovare a produselor farmaceutice, ce implica informarea permanenta a celor in masura sa indice tratamentele, respectiv medicii, contribuind la cresterea volumului de vanzari. Acelasi tratament trebuie aplicat si cheltuielilor efectuate pentru editarea revistei T, deoarece in continutul revistei este promovat numele societatii si numele producatorilor de medicamente care sunt comercializate de societate.

4. Neacceptarea integrala a deductibilitatii cheltuielilor aferente studiului efectuat de SC MCC SRL are la baza interpretarea tendentioasa a explicatiilor oferite de administratorul numit in anul 2009. Serviciile de consultanta se refera la pregatirea profesionala a personalului deductibile fiscal si sunt prezentate sub forma de informatii structurate necesare informarii permanente a managementului si a salariatilor, fara ca studiul solicitat sa intre sub incidenta drepturilor de autor.

Desi contractul are o valoare de S1 lei inclusiv TVA, iar din documentele justificative intocmite in derularea acestuia nu este defalcat cat reprezinta publicitatea si cat reprezinta consultanta, organele de inspectie fiscala nu au prezentat probele care au condus la acceptarea la deducere doar a sumei de S2 lei fara TVA si nu s-au pronuntat argumentat asupra fiecarei problematici cuprinse in studiu pentru a concluziona daca acestea au sau nu legatura cu specificul activitatii societatii.

Totodata, echipa de inspectie fiscala a adaugat si a interpretat litera si spiritul legii, concluzionand ca aceste cheltuieli nu au condus la obtinerea de venituri suplimentare, fara sa precizeze un temei legal in acest sens, in conditiile in care unul din scopurile contractului a fost si acela de a analiza posibilitatea societatii de a vinde noi produse, dovada fiind contractul incheiat cu Institutul Clinic Fundeni pentru comercializarea unor echipamente de protectie specifice.

5. Cu privire la modificarea bazei de impunere pentru TVA se aduc aceleasi argumente, in sensul ca toate achizitiile au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

6. In legatura cu tranzactiile derulate cu SC TIP SRL, contestatara precizeaza ca aceleasi documente justificative au mai fost verificate de catre o echipa de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector t, materializata in procesul-verbal nr. pvc/2009. Urmare acelu control nu s-a dispus nicio masura si nicio sanctiune societatii cu privire la factura de storno nr. ccc/2008, de unde reiese ca societatea a procedat corect prin neinregistrarea acestei facturi neconforme cu prevederile contractuale.

Desi au analizat aceleasi documente justificative si sunt organe de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi directii, echipa care a intocmit actul contestat a interpretat total contradictoriu operatiunile si nu au facut aplicarea prevederilor art. 51, art. 60, art. 61, art. 62 si art. 63 din Codul de procedura fiscala, prin solicitarea actelor de inspectie fiscala incheiate la acest partener de afaceri.

S-au incalcat si prevederile art. 105 alin. (3) din Codul de procedura fiscala referitoare la unicitatea inspectiei fiscale deoarece, odata ce o echipa analizeaza documentele justificative care au stat la baza derularii unei tranzactii comerciale si nu constata abateri de la normele legale, o noua echipa de inspectie fiscala nu poate sa analizeze aceleasi documente, cu concluzii diferite, indiferent de tipul de control efectuat.

Aceste erori procedurale au condus si la incalcarea art. 5 din Codul de procedura fiscala privind aplicarea unitara a legislatiei, deoarece pe aceeasi operatiune comerciala, doua organele de inspectie fiscala, din cadrul aceleiasi institutii, au colectat TVA ambelor societati comerciale implicate, atat la furnizorul SC TIP SRL, caruia i s-a refuzat dreptul la rambursarea TVA generata de factura de stornare, cat si la contestatara, prin colectarea TVA si ajustarea dreptului de deducere, prin invocarea prevederilor art. 149 alin. (4) lit. e) si alin. (5) lit. d) din Codul fiscal.

Contestatara arata ca organele de inspectie fiscala au invocat eronat prevederile art. 138 din Codul fiscal deoarece acestea se refera la situatiile in care partile participante la o tranzactie comerciala stabilesc, de comun acord, ca operatiunea trebuie ajustata. In urma recuperarii sumelor convenite prin intermediul executorului judecatoresc si a hotararii instantelor judecatoresti, societatea a procedat la achitarea TVA catre bugetul de stat pe baza facturii corecte emise de furnizor cu nr. ppc/2009.

Totodata, in cuprinsul contestatiei SC ABC SRL invoca faptul ca echipa de inspectie nu si-a exercitat cu buna credinta dreptul de apreciere a probelor furnizate de evidentele puse la dispozitie si s-a bazat pe explicatii date de un administrator numit in data de 12.05.2009 cu privire la operatiuni derulate in anii 2007 si 2008, fara sa verifice procesele-verbale de predare-primire intre administratori.

In sustinerea contestatiei SC ABC SRL a prezentat, in copie, actul aditional nr. /2006 la contractul nr. /2006, facturile nr. /2007 si nr. /2009, extrase din documentatia prezentata de prestatori, antecontracte, facturi.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatăre, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

3.1. Referitor la incalcarea dispozitiilor procedurale privind desfasurarea inspectiei fiscale

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala erau indreptatite sa efectueze inspectia fiscala si sa emita decizie de impunere pentru perioada 2007-2008, in conditiile in care, in cadrul unei inspectii fiscale realizate la un partener al

contribuabilului, una din tranzactii a fost supusa unui control incrucisat ce s-a finalizat prin incheierea unui proces-verbal prin care doar s-a constatat situatia existenta.

In fapt, in baza avizului de inspectie fiscala nr./.....2009, a ordinului de serviciu nr./.....2009 si a legitimatiilor de serviciu, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.M.B. - Activitatea de Inspectie Fiscala - Serviciul inspectie fiscala 1 contribuabili mijlocii au efectuat inspectia fiscala generala a SC ABC SRL (fosta SC IM SRL, fosta SC PMG SRL).

Perioada supusa inspectiei fiscale este 01.01.2007 - 31.12.2008.

In urma inspectiei fiscale, ale carei constatari sunt cuprinse in raportul de inspectie fiscala nr. rif/2011 au fost emise urmatoarele acte administrative fiscale:

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. dim/2011 pentru diferente de impozit pe profit, TVA si accesorii aferente in suma de TSC lei;

- decizie privind nemodificarea bazei de impunere nr. dntm/2011 pentru contributiile sociale, impozit pe veniturile din salarii, impozit pe veniturile din activitati independente, impozit pe veniturile din dividende si varsaminte de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap;

- dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. dmm/2011.

Tranzactiile derulate de SC ABC SRL cu SC TIP SRL in baza antecontractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr./.....2008 au fost supuse controlului incrucisat al organelor de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector t prin procesul-verbal nr. pvc/2009.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca s-au incalcat dispozitiile procedurale referitoare la unicitatea inspectiei fiscale, indiferent de tipul de control efectuat, ceea ce a condus la neaplicarea unitara a legislatiei fiscale, la lipsa de colaborare si de comunicare a informatiilor intre doua organe fiscale ale aceleasi institutii. De asemenea, societatea invoca exercitarea incorecta a dreptului de apreciere a probelor de catre organele de inspectie fiscala, prin interpretarea exclusiva si, uneori, tendentioasa, a explicatiilor date de un administrator care nu era in functie in perioada supusa inspectiei si neluarea in considerare a proceselor-verbale de predare-primire incheiate intre administratorii societatii.

In drept, conform art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 213. - (5) Organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei".

In privinta exceptiilor de fond, pct. 9.4 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 prevede:

"9.4. Exceptiile de fond in procedura de solutionare a contestatiilor pot fi urmatoarele: necompetenta organului care a incheiat actul contestat, prescriptia, exceptia prevazuta de art. 102 <actual art. 105> alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicat, autoritatea de lucru judecat etc.".

Prin urmare, se constata ca procedura fiscala de solutionare a contestatiilor obliga organul de solutionare la examinarea mai intai a exceptiilor de procedura si a celor de fond, printre care si cea referitoare la reverificarea fiscale, si, in masura in care se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se mai procedeaza la analiza pe fond a cauzei.

Astfel, potrivit art. 41, art. 85, art. 94, art. 96, art. 97, art. 105 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 41. - In intelesul prezentului cod, **actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent in aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale**".

"Art. 85. - (1) **Impozitele**, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);
- b) **prin decizie** emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri".

"Art. 94. - (1) Insectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora".

"Art. 96. - (1) **Formele de inspectie fiscala** sunt:

- a) **inspectia fiscala generala**, care reprezinta activitatea de verificare a tuturor obligatiilor fiscale ale unui contribuabil, **pentru o perioada de timp determinata**;
- b) **inspectia fiscala partiala**, care reprezinta activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligatii fiscale, **pentru o perioada de timp determinata**.

(2) Insectia fiscala se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, daca acestea prezinta interes pentru aplicarea legii fiscale".

"Art. 97. - (1) In realizarea atributiilor, inspectia fiscala poate aplica urmatoarele **proceduri de control**:

a) controlul inopinat, care consta in activitatea de verificare factica si documentara, in principal, ca urmare a unei sesizari cu privire la existenta unor fapte de incalcare a legislatiei fiscale, fara anuntarea in prealabil a contribuabilului;

b) **controlul incrucisat**, care consta in **verificarea documentelor si operatiunilor impozabile ale contribuabilului, in corelatie cu cele detinute de alte persoane**; controlul incrucisat poate fi si inopinat.

(2) La finalizarea controlului inopinat sau incrucisat se incheie proces-verbal".

"Art. 105. - (3) **Insectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii**. Prin exceptie, *conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide **reverificarea unei anumite perioade** daca, de la data incheierii inspectiei fiscale si pana la data implinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii verificarilor sau erori de calcul care influenteaza rezultatele acestora.*

(9) *Contribuabilul are obligatia sa indeplineasca masurile prevazute in actul intocmit cu ocazia inspectiei fiscale, in termenele si conditiile stabilite de organele de inspectie fiscala*".

"Art. 109. - (1) **Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere factic si legal**.

(2) **La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. **In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere**".

Totodata, in conformitate cu Instructiunile de completare si utilizare a formularului "Proces-verbal", aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala:

"Procesul-verbal reprezinta actul de control care se intocmeste de catre organele de inspectie fiscala numai in cazul controlului inopinat, incrucisat, in cazul efectuării, in conditiile legii, a unei cercetari la fata locului [...] sau pentru consemnarea unor fapte, in timpul inspectiei fiscale, care pot intruni elementele constitutive ale unei infractiuni.

Nu are ca rezultat intocmirea unei decizii de impunere. [...]

Constatările organelor de inspectie fiscala rezultate in urma unei actiuni de control inopinat, incrucisat sau de cercetare la fata locului **se pot finaliza cu propunerea, de a se programa efectuarea unei inspectii fiscale partiale sau generale la contribuabilul care a facut obiectul controlului**".

Din cele prezentate rezulta ca impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului de stat se stabilesc, in afara celor declarate de contribuabilii insisi, printr-un act administrativ fiscal ce imbraca forma deciziei emise de organul fiscal, cu rolul de a stabili, modifica sau stinge drepturile si obligatiile de natura fiscala dintre stat si contribuabilii respectivi. In cazul inspectiilor fiscale, ce au ca obiect verificarea corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, constatările organelor de inspectie fiscala se consemneaza din punct de vedere faptic si legal intr-un raport care sta la baza emiterii actelor administrative fiscale sub forma **deciziei de impunere, deciziei privind nemodificarea bazei de impunere sau dispozitiei de masuri**. Numai in situatia in care a fost emis unul din aceste acte administrative fiscale, inspectia fiscala se considera realizata prin stabilirea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice contribuabil - stat pentru fiecare impozit si pentru fiecare perioada supusa inspectiei, devenind aplicabil principiul unicitatii inspectiei fiscale, din perspectiva dreptului contribuabililor la securitate fiscala.

In acelasi timp, **procesul-verbal intocmit cu prilejul controlului incrucisat nu are caracterul unui act administrativ fiscal intrucat nu stabileste, nu modifica si nu stinge raporturi juridice de natura fiscala dintre contribuabil si stat**, acesta nefacand altceva decat sa consemneze o stare de fapt existenta la contribuabilul controlat.

Astfel, procesul-verbal nr. pvc/2009 a fost intocmit cu prilejul inspectiei fiscale a SC TIP SRL, prin controlul incrucisat al tranzactiilor realizate de acest contribuabil in raport cu societatea contestatara SC ABC SRL si doar consemneaza starea de fapt existenta in evidentele contabile si fiscale ale acesteia.

Rezulta ca **societatea contestatara confunda propria inspectie fiscala cu inspectia realizata la partenerul sau de afaceri, unde organul de inspectie a aplicat procedura "controlului incrucisat" prin verificarea documentelor acestui contribuabil in corelatie cu cele detinute de alte persoane, in speta contestatara**, asa cum se prevede la art. 97 alin. (1) lit. b) din Codul de procedura fiscala. Dovada ca procesul-verbal nu are caracterul unui act administrativ fiscal, cu atat mai putin cu cat se incheie in urma unui control incrucisat la un alt contribuabil decat cel supus inspectiei fiscale **este si posibilitatea acordata organelor fiscale de a face propuneri de programare a unei inspectiei fiscale partiale sau generale la contribuabilul care a facut obiectul controlului incrucisat**, asa cum reiese si din Instructiunile de completare si utilizare a formularului "Proces-verbal", aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.304/2004.

Ca atare, in speta nu poate fi vorba de incalcarea principiului unicitatii inspectiei fiscale reglementat de art. 105 alin. (3) din Codul de procedura fiscala intrucat inspectia fiscala pentru impozitele, taxele si contributiile datorate de contestatara pentru perioada 01.01.2007 - 31.12.2008 a fost realizata de organele fiscale o singura data, fiind consemnata din punct de vedere faptic si legal in raportul de inspectie fiscala nr. rif/2011, in baza caruia au fost emise decizia de impunere nr. nr. dim/2011, decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. 4/24.01.2011 si dispozitia de masuri nr. dmm/2011, acte administrative fiscale ce au intrat in circuitul juridic civil si care au stabilit, au modificat si au stins raporturile juridice dintre stat si contestatara pentru fiecare din obligatiile fiscale verificate din perioada supusa inspectiei.

Sustinerile contestatarei referitoare la lipsa de colaborare si de comunicare a informatiilor intre doua organe fiscale ale aceleasi institutii nu pot fi retinute atata timp cat procesul-verbal de control incrucisat nr. pvc/2009 incheiat de organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector t nu a facut decat sa consemneze o stare de fapt la societate, aceeasi cu starea de fapt constatata si de organele de inspectie fiscala din cadrul

D.G.F.P.M.B. si este mentionat in anexele raportului de inspectie fiscala (partea a II-a a capit. VII - anexa nr. 21 din raport).

In ceea ce priveste invocarea exercitarii incorecte a dreptului de apreciere a probelor de catre organele de inspectie fiscala, bazate pe faptul ca s-au luat in considerare, cu predilectie, explicatiile date de un administrator care nu era in functie in perioada supusa inspectiei, se retine ca potrivit art. 75 coroborat cu art. 197 alin. (1) si (3) din Legea nr. 31/1990 privind societatile comerciale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare "*dreptul de a reprezenta societatea apartine fiecarui administrator, afara de stipulatie contrara in actul constitutiv*".

De asemenea, potrivit art. 106 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare:

"(1) Contribuabilul are obligatia sa colaboreze la constatarea starilor de fapt fiscale. Acesta este obligat sa dea informatii, sa prezinte la locul de desfasurare a inspectiei fiscale toate documentele, precum si orice alte date necesare clarificarii situatiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

(2) La inceperea inspectiei fiscale, contribuabilul va fi informat ca poate numi persoane care sa dea informatii. Daca informatiile contribuabilului sau cele ale persoanei numite de acesta sunt insuficiente, atunci inspectorul fiscal se poate adresa si altor persoane pentru obtinerea de informatii.

(3) Pe toata durata exercitarii inspectiei fiscale contribuabilii supusi acesteia au dreptul de a beneficia de asistenta de specialitate sau juridica".

Prin urmare, in temeiul dispozitiilor legale invocate, organele de inspectie fiscala au fost pe deplin indreptatite sa solicite toate explicatiile necesare **persoanei abilitate legal sa reprezinte societatea**, respectiv administratorului in functie la momentul solicitarii informatiilor pe parcursul realizarii inspectiei fiscale, domnul B N numit prin Hotararea Adunarii Generale a Asociatilor din data de 12.05.2009 si mentiunea la Oficiul Registrul Comertului nr./20.05.2009.

De altfel, in conditiile in care considera ca nu este "reprezentata corespunzator" de proprii sai reprezentanti legali care s-au succedat in timp la conducerea societatii, contestatara SC ABC SRL avea posibilitatea sa numeasca persoane care sa dea informatiile solicitate, avea dreptul sa beneficieze de asistenta de specialitate sau putea sa-si desemneze chiar un imputernicit pentru reprezentarea in relatiile cu organele fiscale, prevederile art. 18 din Codul de procedura fiscala necuprinzand nicio limitare in acest sens. Mai mult, invocarea "neverificarii proceselor-verbale de predare-primire" dintre cei 6 administratori numiti/revocati in/din functia de administratori ai societatii incepand cu data de 1 ianuarie 2007 nu are niciun temei legal ori faptic, cata vreme nu exista nicio dispozitie legala care sa prevada caracterul obligatoriu al unor asemenea documente, organele fiscale sunt indreptatite sa decida asupra felului si volumului examenarilor potrivit dispozitiilor procedurale in materie, iar aceste documente, altminteri invocate, nici nu au fost prezentate in sustinerea contestatiei.

De asemenea, se retine ca actualul administrator, domnul L P, acelasi care a formulat si introdus contestatia societatii, a avut posibilitatea sa formuleze obiectiuni, sa prezinte documente si orice alte informatii pe care le-a considerat necesare cu prilejul discutiei finale din data de2010, ce au fost avute in vedere in cuprinsul raportului de inspectie fiscala.

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca inspectia fiscala a fost realizata cu respectarea intocmai a normelor aplicabile in materie, argumentele contestatarei vadind o intelegere eronata a dispozitiilor legale procedurale in materia realizarii inspectiilor fiscale.

3.2. Referitor la impozitul pe profit

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. dim/2011 organele fiscale au stabilit in sarcina SC ABC SRL diferente suplimentare de impozit pe profit in suma de DIP lei si accesorii aferente in suma de AIP lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. rif/2011 rezulta ca organele de inspectie fiscala au majorat profitul impozabil aferent anilor 2007 si 2008 cu urmatoarele cheltuieli nedeductibile fiscal:

- cheltuieli cu produsele achizitionate de la SC MGB SRL, efectuate cu titlu gratuit in favoarea unor terti (P1 lei in 2007 si P2 lei in 2008);

- cheltuieli de deplasare inregistrate in cheltuieli de protocol sau alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti, efectuate de persoane care nu sunt salariatii societatii (P3 lei in 2007 si P4 lei in 2008);

- cheltuieli cu taxe de participare si rezervare hoteliera la congrese medicale inregistrate drept cheltuieli de protocol (P5 lei in 2007 si P6 lei in 2008);

- cheltuieli cu serviciile de consultanta (P6 lei in 2008).

De asemenea, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea are dreptul la deducerea suplimentara de cheltuieli de protocol in anul 2008 a sumei de P7 lei.

3.2.1. Referitor la cheltuielile cu produse de protocol

Cauza supusa solutionarii este daca produsele achizitionate de la un furnizor pot fi considerate cheltuieli de protocol deductibile limitat la calculul profitului impozabil, in conditiile in care societatea nu a prezentat dovezi ca aceste produse sunt de mica valoare ce pot fi acordate in mod obisnuit sub forma de cadouri in cadrul actiunilor de protocol.

In fapt, din raportul de inspectie fiscala nr. rif/2011 rezulta ca in perioada 2007-2008 SC ABC SRL (fosta SC IM SRL, fosta SC PMG SRL) a achizitionat diferite produse de la SC MGB SRL in valoare totala de X1 lei (din care, TVA V1 lei), respectiv X2 lei (din care, TVA V2 lei), explicatia din facturi constand in "produse conform cod" si considerate de societate drept "cheltuieli de protocol" (contul 623).

La nota explicativa solicitata societatii cu adresa nr./.....2009, inregistrata la aceasta sub nr./.....2009, domnul B N, administrator al contribuabilului in perioada in care s-a realizat inspectie fiscala a formulat urmatorul raspuns:

"In vederea mentinerii la un standard ridicat a imaginii societatii cu ocazia participarii firmei PMG la diverse evenimente internationale din domeniul medical, precum si la diverse intalniri cu reprezentanti ai distribuitorilor internationali W.....Europe, A..... D....., W..... SUA si Irlanda, C..... Irlanda si Australia, C.....Irlanda, J....., au fost achizitionate de la MGB obiecte personalizate precum: agende, stilouri, pixuri, brelocuri, port business cards, mape, produse care au fost inregistrate in evidentele contabile pe cheltuieli de protocol".

De asemenea, SC ABC SRL a prezentat in justificarea acestor cheltuieli actul aditional nr./.....2006 incheiat cu principalul furnizor SC GPM SRL, prin care societatea s-a obligat sa promoveze produsele furnizorului prin organizarea de evenimente de promovare cu prezentarea produselor furnizorului, incluzand organizarea de intalniri de afaceri, expozitii etc.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli nu se incadreaza in categoria cheltuielilor de protocol intrucat distribuitorii internationali invocati in nota explicativa nu sunt partenerii de afaceri ai SC ABC SRL si nici ai furnizorului sau SC GPM SRL (cu exceptia unuia dintre ei, care este "furnizorul furnizorului") si au reincadrat cheltuielile drept cheltuieli efectuate cu titlu gratuit in favoarea acestui furnizor, nedeductibile la calculul profitului impozabil in lipsa dovezilor privind utilizarea produselor in scopul realizarii de venituri impozabile.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca aceste cheltuieli constand in agende, mape, pixuri etc. sunt de natura cheltuielilor de protocol, efectuate in majoritate in cursul lunii decembrie in scopul extinderii ariei de furnizori si produse si au asigurat reprezentarea societatii la standarde inalte, iar legislatia fiscala nu conditioneaza acordarea de cadouri doar partenerilor directi.

In drept, potrivit art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 21. - (1) **Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:

a) *cheltuielile de protocol* in limita unei cote 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".

De asemenea, se retine faptul ca la pct. 39 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului III din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, cheltuielile de protocol sunt considerate drept "cheltuieli ocazionate de acordarea **unor cadouri, tratatii si mese partenerilor de afaceri, efectuate in scopul afacerii**", iar la art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal se circumstantiaza valoarea acestora, respectiv "**acordarea de bunuri de mica valoare, in mod gratuit, in cadrul actiunilor de [...] protocol/reprezentare**".

Totodata, art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare consacra **principiul prevalentei economicului asupra juridiciului**, stabilind ca "La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau *pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei*".

Rezulta ca, pentru a fi considerate drept cheltuieli de protocol deductibile limitat la calculul profitului impozabil, acestea trebuie sa se refere la cadouri, tratatii si mese de mica valoare, acordate partenerilor de afaceri ai contribuabilului, astfel incat acestea sa aiba legatura cu activitatea contribuabilului si, implicit, cu veniturile ce urmeaza a fi obtinute in urma actiunilor de protocol.

In speta, desi sustine prin contestatia formulata ca produsele achizitionate de la SC MGB SRL reprezinta obiecte acordate in mod obisnuit sub forma de protocol, precum agende, stilouri, pixuri, brelocuri, port business cards, mape, ce au fost personalizate cu numele/sigla societatii, contestatara SC ABC SRL *nu a prezentat documentele de livrare (aviz de insotire, facturi, note de receptie) si/sau contractul incheiat cu furnizorul*, din care sa reiasa, pe de o parte, obligatia furnizorului de a personaliza obiectele, iar pe de alta parte, *denumirea bunurilor livrate, cantitatea, pretul unitar si valoarea*, astfel incat sa se poata verifica daca, intr-adevar, **este vorba de bunuri de mica valoare, acordate in mod obisnuit in cadrul activitatilor de protocol**. Dimpotriva, asa cum au retinut organele de inspectie fiscala, in facturile emise de furnizorul SC MGB SRL este incripta doar mentiunea "produs conform cod" si valoarea facturata, fara a se preciza despre ce anume produs este vorba si fara a se inscrie ce cantitati au fost livrate, respectiv achizitionate, pentru a se putea stabili ca obiectul livrat este un produs de mica valoare care se poate acorda in mod gratuit in cadrul unei actiuni de protocol conform legislatiei fiscale.

De asemenea, din actul aditional nr./.....2006 incheiat cu principalul furnizor SC GPM SRL, invocat drept justificare a necesitatii acordarii de produse achizitionate

de la SC MGB SRL sub forma de cadouri, rezulta ca **societatea contestatara s-a obligat sa promoveze produsele furnizorului** prin organizarea de evenimente de promovare cu prezentarea produselor furnizorului, incluzand organizarea de intalniri de afaceri, expozitii etc. Or, aceasta reprezinta o **acordare de bunuri efectuata cu titlu gratuit in favoarea furnizorului** si, ca atare, cheltuielile efectuate in acest scop, inclusiv cele aferente cadourilor, nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile de catre contestatara SC ABC SRL intrucat nu au fost refacturate catre furnizorul SC GPM SRL caruia i-au fost puse la dispozitie cu titlu gratuit.

Desi o asemenea conditie a fost impusa de furnizor si asumata de contestatara, **aceasta nu exclude obligatia partilor de a-si factura reciproc livrarile/prestarile, in virtutea principiului necompensarii**, reglementat la pct. 48 din Reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.752/2005, in vigoare la data operatiunilor, conform caruia:

"48. - Principiul necompensarii. **Orice compensare intre elementele de activ si de datorii sau intre elementele de venituri si cheltuieli este interzisa.**

Eventualele compensari intre creante si datorii ale entitatii fata de acelasi agent economic pot fi efectuate, cu respectarea prevederilor legale, **numai dupa inregistrarea in contabilitate a veniturilor si cheltuielilor la valoarea integrala**",

care se coroboreaza cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si cele ale pct. 12 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, conform carora:

Codul fiscal:

"Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare".

Norme metodologice:

"12. **Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile** date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal".

Prin urmare, din punct de vedere contabil si fiscal, raporturile convenite contractual intre cei doi parteneri, in baza carora contestatara a livrat bunuri cu titlu gratuit in favoarea furnizorului avand drept scop promovarea produselor acestuia, trebuiau sa fie reglate in plan financiar si sa se compenseze reciproc numai dupa inregistrarea corespunzatoare in contabilitatea acestora a veniturilor si cheltuielilor la valoarea lor integrala, lucru care nu s-a intamplat, astfel ca respectivele cheltuieli sub forma de cadouri sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

In acelasi timp, contestatara nu justifica cum au concurat cheltuielile de protocol efectuate la solicitarea furnizorului la stabilirea conditiilor si preturilor de achizitie, in conditiile in care prin procesul-verbal nr./.....2010 organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. T.... au constatat ca furnizorul SC GPM SRL a practicat un adaos comercial mediu pentru clientul SC PMG SRL (denumirea veche a contestatarei) cuprins intre 60-200%, astfel ca aprovizionarea nu poate fi considerata ca fiind efectuata la un pret preferential.

Mai mult, se retine ca SC ABC SRL **nu a prezentat nicio dovada din care sa reiasa**, pe de o parte, *participarea reprezentantilor sai la evenimentele internationale din domeniul medical* si la diversele intalniri cu reprezentantii distribuitorilor mentionati in nota

explicativa a administratorului societatii (programe de prezentare, pliante, cataloage, buletine informative, documente de transport si cazare etc.), iar pe de alta parte, ca *distribuitorii mentionati au legatura cu activitatea proprie de comercializare produse farmaceutice* (prezentarea produselor distribuite de acestia in raport cu propriile produse comercializate, corespondenta comerciala cu acesti distribuitori, legatura dintre produsele distribuitorilor principali si cele ale furnizorului principal etc.). De altfel, din verificarile intreprinse la principalul furnizor al contestatarei de catre organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Timis a rezultat ca distribuitorii internationali invocati in nota explicativa nu se regasesc, cu o singura exceptie, drept furnizori ai SC GPM SRL. In ceea ce priveste invocarea aprovizionarii directe in anul 2008 de la furnizorul extern PN, contestatara nu explica legatura cu cheltuielile de protocol in discutie, de vreme ce se invoca ca ele au fost efectuate la solicitarea celui alt furnizor (principal), fiind ilogic ca acesta sa urmareasca aparitia unui alt competitor in aprovizionarea cu produsele comercializate de contestatara.

Referitor la celelalte motive invocate de contestatara SC ABC SRL se retin urmatoarele:

- cheltuielile cu produsele achizitionate de la SC MGB SRL au fost efectuate pe tot parcursul perioadei 2007 - 2008, fara a fi efectuate in majoritate in luna decembrie;

- cheltuielile cu cazarea si deplasarea in strainatate a angajatilor societatii T C si S I in luna octombrie 2007 nu au fost inregistrate de societate drept cheltuieli de protocol, ci in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", astfel ca acestea nu au nicio legatura cu cheltuielile de protocol analizate la acest capat de cerere;

- nu este oferita nicio explicatie argumentata in privinta legaturii cheltuielilor de cazare si deplasare efectuate in luna octombrie 2007 si livrarea ulterioara, la un pret preferential, a 2 produse de catre furnizorul principal (trusa spinal-epidurala si trusa incalzire pacient compatibila cu aparat SW 3000);

- oricum, pentru justificarea acestor deplasari nu s-au prezentat documentele contabile aferente (facturi, documente de cazare), ele fiind mentionate doar in anexa la nota explicativa a administratorului societatii solicitata societatii cu adresa nr./.....2009, inregistrata la aceasta sub nr./29.10.2009;

- in procesul-verbal nr./.....2010 incheiat organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Timis la furnizorul SC GPM SRL este mentionat doar adaosul comercial mediu practicat de 60-200%, fara sa se faca o analiza a modului de formare a pretului de catre acest furnizor, astfel ca sustinerea contestatarei, precum ca din acest proces-verbal rezulta ca furnizorul a tinut cont "si de cheltuielile pe care noi ne-am angajat sa le facem conform contractului" nu are niciun temei.

In consecinta, avand in vedere cele anterior prezentate, se retine ca SC ABC SRL nu a prezentat dovezi din care sa reiasa ca bunurile aprovizionate de la SC MGB SRL sunt produse de mica valoare ce pot fi acordate in mod obisnuit sub forma de cadouri in cadrul actiunilor de protocol si ca acestea sunt efectuate in scopul realizarii propriilor venituri impozabile, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru acest capat de cerere din contestatie.

3.2.2. Referitor la cheltuielile de deplasare si cazare

Cauza supusa solutionarii o constituie deductibilitatea cheltuielilor de transport si cazare facturate de agentile de turism, in conditiile in care contribuabila nu a adus dovezi ca deplasările salariatilor s-au efectuat in interes de serviciu ori persoanele care au efectuat deplasările nu au calitatea de salariați sau administratori ai contribuabilei.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuielile de deplasare si cazare inregistrate in cheltuieli de protocol sau alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti in suma de lei in 2007 si.....lei in 2008.

Prin nota explicativa transmisa cu adresa nr./.....2009, inregistrata la SC ABC SRL sub nr./.....2009, organele de inspectie fiscala au solicitat conducerii societatii sa arate obiectul deplasariilor externe, persoanele care au efectuat deplasariile si legatura lor cu activitatea societatii, precum si sa prezinte documentele justificative si contabile care sa ateste cele aratate.

In raspunsul administratorului in functie la data solicitarii notei explicative, se dau urmatoarele explicatii in legatura cu deplasariile efectuate:

a) *pentru anul 2007:*

- angajat T C si jurist S I (contract de prestari servicii juridice) la Congresul de la Dusseldorf, contravaloarea acestei deplasari fiind de lei;

- asociat/director general M P la Work-shopuri internationale, contravaloarea acestor deplasari fiind de lei;

- asociat/director general M P la intalniri de afaceri cu furnizori de produse medicale: D..... – Danemarca (deplasare in Dubai), F..... – Italia (deplasare la Roma), C..... – Irlanda (deplasare la Londra), A..... - Italia (deplasare la Milano) , G..... – Italia (deplasare la Cagliari), P..... – Italia (deplasare la Cagliari), contravaloarea acestor deplasari fiind de lei;

- asociat/director general M P si reprezentant G la o intalnire de afaceri cu J..... (deplasare la Cancun), contravaloarea acestei deplasari fiind de lei;

- asociat/director general M P si reprezentant G..... bilete la Concertul de Anul Nou de la Viena, contravaloarea acestei deplasari fiind de lei;

b) *pentru anul 2008:*

- asociat/director general M P la Congresul de la urologie de la Milano si Conferinta speciala de la Paris in hepatita, contravaloarea acestor deplasari fiind de lei;

- asociat/director general M P la Work-shopuri internationale, contravaloarea acestor deplasari fiind de lei;

- asociat/director general M P si jurist S I (contract de prestari servicii) la intalniri de afaceri cu furnizori de produse medicale: A..... – Franta (deplasare la Lyon), MT..... – Italia (deplasare la Roma), G..... – Italia (deplasare la Cagliari si Maldive), S..... AG – Elvetia (deplasare la Berna) contravaloarea acestor deplasari fiind de 195.053 lei;

- cadre medicale la diferite Conferinte internationale (deplasare la Atena, Dubai, Sydney, Coreea de Nord, Tel Aviv, Paris), contravaloarea acestor deplasari fiind de lei;

- asociat E G la expozitia de dispozitive ATI de la Paris, contravaloarea acestei deplasari fiind de lei;

- fara justificare deplasari in valoare de lei.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli intrucat sunt inregistrate in evidenta contabila doar in baza facturilor emise de agentiile de turism, fara alte documente justificative care sa ateste scopul in care au fost efectuate cheltuielile respective, considerand ca simpla procurare a unui serviciu pe numele contribuabilului nu reprezinta o recunoastere a utilizarii in sens economic a serviciului.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca deplasariile au fost efectuate de salariatii societatii, inclusiv in cazul asociatei M P, care era angajata societatii in functia de director general si au la baza facturi, pe unele dintre ele mentionandu-se si persoana care a efectuat deplasarea. Deoarece deplasariile au fost efectuate in baza contractului incheiat cu principalul furnizor, ele sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele aferente participarii partenerului de afaceri la concertul de la Viena.

In drept, conform art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata:

"Art. 21. - (1) **Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si:

e) cheltuielile de transport si de cazare in tara si in strainatate, efectuate pentru salariati si administratori, precum si pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme [...].

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

e) cheltuielile facute in favoarea actionarilor sau asociatilor, altele decat cele generate de plati pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la pretul de piata pentru aceste bunuri sau servicii;

f) cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor;

l) alte cheltuieli salariale si/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu exceptia prevederilor titlului III".

Normele metodologice date in aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare stabilesc urmatoarele:

"27. Calitatea de administrator rezulta din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. In sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariatilor cuprind si: a) directorii care isi desfasoara activitatea in baza contractului de mandat, potrivit legii; b) persoanele fizice rezidente si/sau nerezidente detasate, potrivit legii, in situatia in care contribuabilul suporta drepturile legale cuvenite acestora".

"43. Sunt considerate cheltuieli facute in favoarea participantilor urmatoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea, intretinerea si repararea mijloacelor de transport utilizate de catre participanti, in favoarea acestora;

b) bunurile, marfurile si serviciile acordate participantilor, precum si lucrarile executate in favoarea acestora;

c) cheltuielile cu chiria si intretinerea spatiilor puse la dispozitie acestora;

d) cheltuielile reprezentand diferenta dintre pretul de piata si pretul de cumparare preferential, in cazul tranzactiilor cu actiuni efectuate in cadrul sistemului stock options plan, precum si cheltuielile cu remunerarea in instrumente de capitaluri proprii acordate salariatilor;

e) orice cheltuieli in favoarea acestora".

"44. Inregistrarile in evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza inregistrurilor ce dobandesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au intocmit, conform reglementarilor contabile in vigoare".

In speta, din documentele existente in dosarul cauzei rezulta ca o parte insemnata a acestor deplasari **au fost efectuate de persoane care nu au calitatea de administrator ori de salariati ai societatii**, respectiv juristul S I (ce are calitatea de prestator de servicii pentru societate, intre cele doua parti fiind incheiat un contract de prestari servicii juridice, nu un contract de munca), asociatul E G si cadre medicale - terti fata de societate, astfel ca acestea nu pot fi considerate drept cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri in conformitate cu prevederile art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal. De altfel, desi recunoaste prin contestatie ca legea fiscala conditioneaza deductibilitatea fiscala a acestor cheltuieli de calitatea de salariat a persoanelor care efectueaza deplasarea, contestatara a inteles sa conteste si nerecunoasterea cheltuielilor de deplasare a persoanelor care nu au calitatea de salariat.

Pentru deplasările efectuate de directorul general M P si alti salariati, contestatara **nu a depus niciun document din care sa rezulte ca acestea au fost efectuate in interesul societatii, respectiv pentru participarea la work-shoppuri, intalniri de afaceri, congrese,**

expoziții și conferințe ce au avut loc în localitățile unde s-au efectuat deplasările, așa cum se precizează în nota explicativă a administratorului (ordine de deplasare, deconturi justificative cu cheltuielile efectuate pe plan local, pliante, broșuri, buletine informative, programe, invitații lansate de partenerii de afaceri etc.). Mai mult, aceste cheltuieli **nici nu au fost considerate de societate ca reprezentând cheltuieli de deplasare a propriilor salariați în interes de serviciu** și înregistrate ca atare în conformitate cu reglementările contabile, ci au fost tratate drept cheltuieli de protocol, cu alte cuvinte drept **"cadouri, tratatii" oferite cu titlu gratuit salariaților respectivi** și, în consecință, nedeductibile fiscal în măsura în care ele nu au fost impozitate la angajat prin prisma prevederilor art. 21 alin. (4) lit. l) din Codul fiscal.

În privința cheltuielilor efectuate în favoarea furnizorului principal în baza actului adițional nr./.....2006, se rețin cele menționate anterior la pct. 3.2.1. din prezenta decizie, în sensul că ele reprezintă o prestație cu titlu gratuit în favoarea furnizorului, nedeductibile întrucât nu a fost efectuată în scopul înregistrării de venituri conform principiilor contabile aplicabile în materie. De asemenea, **în privința deplasărilor în valoare de lei contestată însăși recunoaște că nu poate preciza obiectul deplasărilor externe și identifica persoanele care au efectuat deplasările.**

Prin urmare, se reține că **simpla procurare a serviciilor de transport și cazare facturate de agenții de turism nu reprezintă în sine o recunoaștere a utilizării în scop economic a acestor servicii**, contestată fiind obligată, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, să prezinte documentele justificative din care să reiasă că deplasările pentru care s-au efectuat aceste cheltuieli au fost în scopul realizării de venituri impozabile și **nu în scop personal.**

Or, **contestată nu a depus în susținerea contestației niciun document din care să reiasă că deplasările respective au fost efectuate în interesul societății**, ci doar s-a mărginit să afirme că pentru cheltuielile de această natură există facturi și că au fost efectuate doar de salariați, aspecte neconfirmate conform celor prezentate anterior.

În consecință, contestația SC ABC SRL urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesustenută cu documente pentru acest capăt de cerere.

3.2.3. Referitor la taxele de participare și rezervare hoteliera și de editare a unei reviste medicale

Cauza supusă soluționării este dacă pot fi considerate cheltuieli de reclama și publicitate deductibile fiscal cheltuielile efectuate pentru asigurarea participării la conferințe și congrese a unor persoane ce nu au calitatea de salariat și care asigură punctajul necesar pregătirii medicale continue a acestor persoane, precum și cheltuielile de editare și tipărire a unei reviste din domeniul medical.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu taxe de participare și rezervare hoteliera la congrese medicale precum și cheltuieli de editare/țipărire reviste, înregistrate drept cheltuieli de protocol, cheltuieli de reclama și publicitate sau cheltuieli cu serviciile prestate de terți, în suma totală de lei în anul 2007 și lei în anul 2008.

În legătură cu aceste cheltuieli, din raportul de inspecție fiscală nr. rif/2011 reiese că sumele respective sunt formate din:

- lei în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu SC ER SRL pentru înscrierea de cadre medicale la Congresele SRATI desfășurate la Sinaia în perioada 9 - 13 mai 2007, respectiv 14 - 18 mai 2008, cu achitarea taxelor de participare aferente și rezervare hoteliera în cadrul serviciilor pachet de conferință (înregistrate drept cheltuieli de protocol - lei, cheltuieli de reclama - lei sau cheltuieli cu serviciile executate de terți - lei);

- lei in baza contractelor nr. 29/26.03.2008 si nr. 62/18.06.2008 incheiate cu EMC SRL, avand ca obiect editarea si tiparirea Revistei de T nr. 1/2008, respectiv iunie 2008 (inregistrate drept cheltuieli cu serviciile executate de terti) si considerate de organele de control ca fiind cheltuieli de sponsorizare.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca aceste cheltuieli sunt cheltuieli clasice de promovare a produselor farmaceutice, ce implica informarea permanenta a medicilor, care sunt in masura sa indice tratamentele si promovarea numelui societatii, conducand la cresterea volumului de vanzari.

In drept, potrivit art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 21. - (1) **Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si:

d) **cheltuielile de reclama si publicitate efectuate in scopul popularizarii firmei**, produselor sau serviciilor, **in baza unui contract scris**, precum si costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ in categoria cheltuielilor de reclama si publicitate si bunurile care se acorda in cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru incercarea produselor si demonstratii la punctele de vanzare, precum si alte bunuri si servicii acordate cu scopul stimulării vanzarilor;

i) cheltuielile pentru marketing, studiul pietei, promovarea pe pietele existente sau noi, participarea la targuri si expozitii, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii.

(4) **Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

p) **cheltuielile de sponsorizare si/sau mecenat si cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii**; contribuabilii care efectueaza sponsorizari si/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificarile ulterioare, si ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si cei care acorda burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente in limita minima precizata mai jos:

1. 3⁰/₀₀ din cifra de afaceri;

2. 20% din impozitul pe profit datorat.

In limitele respective se incadreaza si cheltuielile de sponsorizare a bibliotecilor de drept public, in scopul constructiei de localuri, al dotarilor, achizitiilor de tehnologie a informatiei si de documente specifice, finantarii programelor de formare continua a bibliotecarilor, schimburilor de specialisti, a burselor de specializare, a participarii la congrese internationale".

Din prevederile legale sus-citate rezulta ca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile de reclama si publicitate efectuate in scopul popularizarii firmei, cu alte cuvinte pentru promovarea numelui firmei si a produselor comercializate de acesta, **numai in masura in care acestea au la baza un contract scris din care sa reiasa actiunea de reclama si publicitate**. In mod similar, cheltuielile de marketing, studiul pietei, promovarea pe pietele existente sau noi implica **implica elaborarea de strategii de marketing, planuri de afaceri, studii de piata, editarea de materiale informative proprii etc., pe baza de contracte economice cu operatori economici specializati**, in masura in care ele nu pot fi asigurate de personalul propriu.

In speta, cheltuielile reprezentand taxele de participare si rezervare hoteliera in scopul participarii la Congresele SRATI a unor persoane ce nu au calitatea de salariati ai societatii (cadre medicale - terti fata de societate) nu au caracterul unor cheltuieli de promovare comerciala deductibile **intrucat nu sunt efectuate in baza unui contract scris incheiat** intre societate si persoanele respective, **din care sa reiasa in mod expres obligatia persoanelor**

prestatoare de a promova numele societatii si produsele comercializate de aceasta. De asemenea, nu exista niciun document din care sa reiasa ca societatea care a facturat respectivele cheltuieli, in speta SC ER SRL, s-a angajat sa promoveze numele si produsele contestatarei pe perioada de desfasurare a Congreselor SRATI in contrapartida cu sumele achitate de societatea contestatara.

Faptul ca aceste cheltuieli aferente participarii la congrese/conferinte medicale a unor persoane din afara societatii **nu pot fi considerate "cheltuieli clasice" de promovare comerciala, asa cum sustine contestatara, rezulta din insusi tratamentul contabil fluctuant aplicat de contestatara insasi**, care le-a considerat cand avand natura unor cheltuieli de protocol, cand avand natura unor cheltuieli de reclama si publicitate, cand avand natura unor cheltuieli cu serviciile prestate de terti.

Or, pct. 219 alin. (1) din Reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.752/2005 stabileste "contabilitatea cheltuielilor se tine pe feluri de cheltuieli, dupa natura lor [...]", iar conform pct. 12 din Normele metodologice "veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile", ceea ce intareste faptul ca astfel de cheltuieli nu pot fi considerate cheltuieli de reclama si publicitate in lipsa unor prevederi contractuale care sa prevada obligatia prestatorului de a presta servicii de aceasta natura.

De asemenea, din contractele incheiate cu SC ER SRL rezulta ca serviciile de "pachet de conferinta" (ce includ taxele de participare si rezervare hoteliera - cazare la hotel) **asigura cadrelor medicale - terti pentru societate - pe langa participarea la manifestarea stiintifica propriu-zisa si certificatul de participare cu puncte EMC (educatie medicala continua) necesare medicilor si asistentilor medicali in vederea exercitarii profesiilor respective. Cum participantii nu sunt angajatii societatii, cheltuielile nu au caracterul unor cheltuieli de pregatire si formare profesionala deductibile fiscal, ci reprezinta, in fapt, servicii contractate de societate si puse la dispozitie acestor persoane cu titlu gratuit, fara contraprestatie**, nefiind realizate in scopul realizarii propriilor venituri impozabile ale SC ABC SRL.

Referitor la cheltuielile de editare si tiparire a Revistei T, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca SC ABC SRL s-a angajat sa suporte **cheltuielile de editare si tiparire a unei reviste din domeniul medical, numele societatii aparand in paginile revistei in calitate de "sponsor de platina"**.

Se retine ca aceste cheltuieli imbraca forma cheltuielilor de sponsorizare a unei publicatii din domeniul medical, in conformitate cu prevederile art. 4 alin. (1) lit. a) si c) din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificarile ulterioare, iar **faptul ca numele societatii apare in paginile revistei nu este decat o consecinta a actiunii de sponsorizare**. Din punct de vedere fiscal, cheltuielile cu sponsorizarea sunt nedeductibile fiscal in conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. p) din Codul fiscal, iar contestatara nu poate beneficia de credit fiscal intrucat a fost atinsa deja limita minima prevazuta de lege, asa cum rezulta din tabelul de la pg. 43 din raportul de inspectie fiscala.

In consecinta, in baza celor anterior prezentate contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.2.4. Referitor la serviciile de consultanta

Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu serviciile de consultanta, in conditiile in care societatea contestatara nu probeaza cu documente justificarea economica a serviciilor contractate in raport cu activitatea desfasurata.

In fapt, din actele de impunere atacate rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere suma de lei reprezentand servicii de consultanta facturate de SC MCC SRL si constand in furnizarea unei analize relative la evolutia dispozitivelor si consumabilelor medicale din Romania.

Din raportul de inspectie fiscala nr. rif/2011 rezulta ca SC PMG SRL (fosta denumire a contestatarei SC ABC SRL) in calitate de beneficiar si SC MCC SRL in calitate de prestator au incheiat contractul de prestari servicii nr./.....2008 in valoare totala de S1 lei, din care TVA lei, avand ca obiect furnizarea unei analize relative la evolutia dispozitivelor si consumabilelor medicale din Romania, precum si prestarea unor servicii de publicitate (2 interviuri la o televiziune comerciala).

Intre cele doua parti a fost incheiat procesul-verbal de receptie din 10.04.2008 prin care prestatoarea a predat beneficiarei doua exemplare ale studiului "Analiza relativa la evolutia dispozitivelor si consumabilelor medicale din Romania" in valoare de lei fara TVA.

La solicitarea organelor de inspectie fiscala, prin nota explicativa transmisa societatii cu adresa nr./.....2009, inregistrata sub nr./.....2009 administratorul in functie al SC ABC SRL precizeaza ca serviciile de consultanta oferite de prestatoarea SC MCC SRL au permis societatii o mai buna pregatire a personalului implicat in comercializarea produselor existente si o informare acestora cu privire la evolutia in domeniu, precum si accesul la noi informatii in vederea diversificarii ofertei cu produse performante si evaluate din punct de vedere stiintific, ceea ce a avut ca efect cresterea cifrei de afaceri in anul 2008 la lei.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca aceste cheltuieli nu au fost realizate in scopul realizarii de venituri impozabile de catre societate intrucat nu reprezinta cheltuieli de formare si pregatire profesionala a salariatilor societatii, nu ofera informatii noi in domeniul dispozitivelor medicale, acestea fiind extrase in intregime de pe diverse pagini de internet si nu au condus nici la cresterea cifrei de afaceri in anul 2008.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca organele de inspectie fiscala au interpretat tendentios explicatiile oferite deoarece nu s-au pronuntat asupra fiecarei problematici din studiu, serviciile de consultanta se refera la pregatirea profesionala a personalului si sunt prezentate sub forma de informatii structurate necesare informarii permanente a managementului si a salariatilor, fara ca studiul solicitat sa intre sub incidenta drepturilor de autor si au condus la incheierea de noi contracte, dovada fiind contractul incheiat cu Institutul Clinic pentru comercializarea unor echipamente de protectie specifice.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2008:

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile **efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si:

[...]

h) cheltuielile pentru formarea si perfectionarea profesionala a personalului angajat.

(4) **Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte".

coroborate cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

"48. **Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii :**

- serviciile trebuie sa fie *efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, 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; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;*

- *contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate".*

In speta, din analiza documentelor existente in dosarul cauzei si a constatarilor organelor de inspectie fiscala in raport cu sustinerile societatii contestatare se retin urmatoarele:

In primul rand, SC ABC SRL **nu a prezentat nicio dovada ca acest studiu a fost folosit in perfectionarea pregatirii profesionale a personalului angajat**, asa cum s-a sustinut prin nota explicativa de catre administratorul societatii, respectiv nu a prezentat dovada ca prestatoarea SC MCC SRL este furnizor de formare profesionala autorizat in conditiile prevazute de O.G. nr. 129/2000 privind formarea profesionala a adultilor, republicata si nici actele aditionale la contractele individuale de munca ale personalului pregatit, din care sa reiasa modalitatea concreta de formare profesionala, drepturile si obligatiile partilor, durata formarii profesionale, obligatiile contractuale ale salariatului in raport cu angajatorul care a suportat cheltuielile ocazionate de formarea profesionala, asa cum prevede art. 193 alin. (2) din Codul muncii. De altfel, in contract nu se face referire la nicio pregatire profesionala a personalului, obiectul acestuia cuprinzand "furnizarea unei analize relative la evolutia dispozitivelor si consumabilelor medicale din Romania".

In al doilea rand, din analiza continutului studiului "Analiza relativa la evolutia dispozitivelor si consumabilelor medicale din Romania" existent la dosarul cauzei se constata:

a) studiul este prezentat sub forma de 68 de pagini in format "landscape" si are urmatoarea structura:

- titlul studiului: pg. 1;
- cuprinsul: prezentarea dispozitivelor si consumabilelor medicale (cap. 1), impactul dispozitivelor si al consumabililor medicale (cap. 2), intretinerea dispozitivelor (cap. 3), program de standardizare (cap. 4), evaluarea tehnologiilor medicale (cap. 5) si tipuri de consumabile medicale (cap. 6): pg. 2;

- cap. 1 - prezentarea dispozitivelor si consumabilelor medicale: pg. 3-9 (pg. 5 fiind identica cu pg. 6);

- cap. 2 - impactul dispozitivelor si al consumabililor medicale: pg. 10;

- cap. 3 - intretinerea dispozitivelor: pg. 11;

- cap. 4 - program de standardizare: pg. 12-15;

- cap. 5 - evaluarea tehnologiilor medicale: pg. 16-28 (pg. 23-25 fiind identice cu pg. 26-28);

- cap. 6 - tipuri de consumabile medicale: pg. 29-68 (pg. 30,31 si 32 sunt identice, iar pg. 42 este identica cu pg. 68);

b) toate informatiile prezentate la cap. 1-4 ale acestui studiu **au fost preluate integral, fara nicio modificare sau completare**, din traducerea sub titlul "Directivele referitoare la dispozitivele medicale. Operatiunea de revizuire" a unui articol publicat in luna septembrie 2006 in revista E..... nr., publicata in nr. 1 din ianuarie 2007 al revistei St....., publicatie lunara oficiala a Asociatiei din Romania (adresa de internet <http://www.ddddd/2007/Ianuarie.pdf>).

Mai mult, din analiza comparativa a informatiilor rezulta ca acestea *au fost preluate in paginile studiului inclusiv cu "cratimele" folosite in articolul tradus*, spre exemplu: la pg. 3 din studiu cuvintele "reclasi-ficarea" ori "obliga-tia" sunt reproduse asa cum apar in articolul tradus la pg. 2 coloana 1 rd. 21 si rd. 26; la pg. 4 din studiu cuvintele "conformita-tii", "examina-rea" si "exclu-sivitatea" sunt reproduse asa cum apar in articolul tradus la pg. 1 coloana 2 rd.9, rd. 10 si rd. 11 etc.

c) toate informatiile cuprinse in cap. 5 al studiului pot fi regasite **integral, in aceeasi forma**, la urmatoarele adrese de internet:

- C..... din Bucuresti - adresele <http://www.....ro/hta/definitii.html> (.....) si <http://www.....ro/hta/surse.html> (..... - Surse de informatie disponibile pe internet);

- H.....Engineering "Programul" proiectul *BL.....* "Laborator acreditat de evaluare a biocompatibilitatii materialelor si dispozitivelor medicale" - adresa <http://.....ro/pn2/index.php?id=81>;

- Scoala - adresa www.....ro/index.html/artiles?articleID "Medicina bazata pe dovezi & evaluarea tehnologiilor medicale" - prezentare realizata de Dr. C T in septembrie 2007;

d) cap. 6 al studiului cuprinde o enumerare a unor materiale consumabile: manusi medicale de examinare, bonete, masti, sorturi, incaltaminte de protectie, combinezoane, campuri chirurgicale (pg. 29 – 60) insotita de o prezentare fotografica si o descriere a caracteristicilor acestora si a modului de ambalare (cu exceptia manusilor), pg. 62 la pg. 67 cuprind fotografiile ale unor dispozitive sau materiale medicale fara nicio descriere a acestora, iar pg. 68 este identica cu pg. 42; toate acestea sunt **preluate integral, fara nicio modificare sau completare, de pe site-ul <http://www.mmm.eu>** - pagina in limba romana (spre exemplu, pentru boneta tip Clip de la pg. 30 a studiului, reluata identic la pg. 31 si pg. 32 din acelasi studiu, informatiile sunt preluate astfel cum apar pe site-ul acestei firme la adresa <http://www.mmm.eu/?lang=ro&str=oferta&kat=77&elid=95> etc.)

La dosarul cauzei se afla si materialul "Analiza privind achizitionarea de dispozitive si consumabile medicale" (6 pagini), in care sunt prezentate, intr-o alta forma, aceleasi informatii preluate din articolele "Directivile referitoare la dispozitivele medicale. Operatiunea de revizuire" si "Medicina", la care se adauga informatii preluate mots-a-mots din articolul "..... publicat in Revista de", disponibil la adresa de internet <http://www.pppp.ro/o...../.....html>.

Asa cum s-a aratat anterior, art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare consacra principiul prevalentei economicului asupra juridiciului in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul "sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic"**. In consecinta, la solicitarea autoritatilor fiscale, contribuabilii sunt obligati sa demonstreze scopul economic al tranzactiilor efectuate, chiar daca ele sunt valabile din punct de vedere juridic.

Or, contestatara SC ABC SRL **nu a prezentat nicio justificare economica a faptului ca a achitat lei fara TVA** pentru o "analiza relativa" a domeniului sau de activitate, in conditiile in care *activa pe piata din domeniu ca un comerciant profesionist inca din anul 2003 (dovada fiind cifra de afaceri si profitul net declarat de societate prin situatiile financiare anuale), iar informatiile prezentate in studiu sunt doar simple compilari ale unor informatii disponibile pe internet si nici nu demonstreaza cum a contribuit aceasta "analiza relativa" la realizarea de venituri imposibile*, in conditiile in care ea *nu cuprinde o analiza a ofertei si a concurentei de pe piata romaneasca de dispozitive medicale, a cererii de astfel de produse adaptata specificului pietei, a dezvoltarii gamei de produse si a performantelor noilor produse in raport cu cele deja existente, a modului in care directivele europene sunt transpuse in legislatia de pe piata din Romania in care activeaza societatea si cum aceasta legislatie îi afecteaza afacerile etc.* Din acest punct de vedere, nu prezinta nicio relevanta daca informatiile prezentate intra sau nu sub incidenta drepturilor de autor, ceea ce conteaza fiind justificarea

deductibilitatii fiscale a sumei de lei (..... euro) fara TVA din punct de vedere al scopului economic al tranzactiei.

De asemenea, contractul nr./.....2008 incheiat cu Institutul Clinic pentru comercializarea de echipamente de protectie specifice, invocat ca dovada a faptului ca informatiile furnizate de prestatorul SC MCC SRL au contribuit la realizarea de venituri **nu are, in mod evident, nicio legatura cu cele sustinute**, in conditiile in care din contract rezulta ca **procedura de negociere a inceput in data de 29.02.2008**, iar studiul respectiv a **fost predat beneficiarei in data de 10.04.2008** conform procesului-verbal de receptie incheiat **bilateral intre cele doua parti**.

Nici sustinerea faptului ca organele de inspectie fiscala nu au prezentat probele in baza carora au determinat suma neacceptata la deducere, desi contractul are stabilita o suma globala atat pentru servicii de consultanta, cat si pentru servicii de publicitate nu poate fi retinuta, **fiind vadit neintemeiata si contrazisa de documentele prezentate de contestatara insasi**, in conditiile in care prin nota explicativa nr./.....2010 administratorul contestatarei a precizat ca valoarea serviciilor de publicitate este de S2 lei (..... euro), iar cea a serviciilor de consultanta este de lei si **a anexat ca dovada adresa nr. 25/28.01.2010 a prestatorului de servicii** din care rezulta ca au fost livrate doua emisiuni publicitare, pe care prestatorul le-a evaluat la valoarea de euro/emisiune.

In consecinta, avand in vedere ca SC ABC SRL nu a prezentat dovezi din care sa reiasa necesitatea achizitionarii informatiilor din studiul/analiza relativa contractate si nici ca aceste informatii au fost valorificate in scopul realizarii de venituri impozabile, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru acest capat de cerere.

3.3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata

Din decizia de impunere nr. dim/2011 si raportul de inspectie fiscala nr. rif/2011 rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de DVV lei, care provine din:

- a) TVA neacceptata la deducere in suma de DVV1 lei, din care:
 - lei reprezentand TVA aferenta serviciilor de cazare si masa facturate de SC AT SRL cu factura nr./.....2008 si pentru care contribuabilul nu a prezentat nicio justificare;
 - lei reprezentand TVA aferenta serviciilor de consultanta facturate de SC MCC SRL si pentru care nu s-a prezentat dovada utilizarii serviciilor in folosul operatiunilor taxabile;
 - lei reprezentand TVA aferenta taxelor de participare si rezervare hoteliera la congrese medicale facturate de SC ER SRL si pentru care nu s-a prezentat dovada utilizarii serviciilor in folosul operatiunilor taxabile;
- b) TVA colectata suplimentar in suma de DVV2 lei pentru produsele achizitionate de la SC MGB SRL si puse la dispozitia gratuita a furnizorului principal SC GPM SRL;
- c) TVA in suma de DVV3 lei reprezentand ajustarea dreptului de deducere pentru achizitia unui bun de capital, pentru care s-au achitat avansuri in baza antecontractului de vanzare-cumparare, operatiunea fiind anulata urmare rezolutiunii antecontractului din initiativa beneficiarului in luna septembrie 2008.

3.3.1. Referitor la TVA nedeductibila in suma de DVV1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de deductibilitatea TVA aferenta unor servicii de cazare, masa, consultanta, taxe de participare si rezervare hoteliera, in conditiile in care nu face dovada ca serviciile au fost prestate efectiv in folosul propriilor operatiuni taxabile.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de DVV1 lei aferenta serviciilor de cazare, masa, consultanta, taxe de participare si rezervare hoteliera intrucat societatea nu a facut dovada utilizarii lor in folosul propriilor operatiuni taxabile.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca argumentele aduse la deductibilitatea cheltuielilor isi pastreaza valabilitatea si in cazul taxei pe valoarea adaugata.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) **operatiuni taxabile;** [...]."

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, **sa detina o factura** care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]."

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal".

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicarii uniforme si respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea

acestui la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeasi hotarare).

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

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

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.

Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

1. Pentru serviciile de cazare si masa facturate de SC AT SRL cu factura nr./.....2008 contestatara insasi prin raspunsul administratorului sau cu nota explicativa nr./.....2009, inregistrata sub nr. 73/29.10.2009 recunoaste ca "nu avem justificare" (poz. 1 pentru anul 2008 din anexa nr. 3 la nota explicativa).

2. Pentru taxele de participare si rezervare (cazare) hoteliera la congrese medicale facturate de SC ER SRL, asa cum s-a aratat la pct. 3.2.3 din prezenta decizie, **acestea au fost efectuate in beneficiul unor persoane ce nu au calitatea de salariati ai societatii** (cadre

medicale - terti fata de societate) care, in baza participarii la manifestarile stiintifice organizate in cadrul acestor congrese, au beneficiat de certificatul de participare cu puncte EMC (educatie medicala continua) necesare acestor persoane in vederea exercitarii in mod individual a profesiei medicale. In aceste conditii aceste servicii nu pot fi considerate ca fiind utilizate in folosul propriilor operatiuni taxabile ale societatii contestatare, cu atat mai mult cu cat ele nu au avut la baza contracte incheiate intre societate si persoanele respective, din care sa reiasa in mod expres obligatia persoanelor in cauza de a promova numele societatii si produsele comercializate de acestea ori nu au fost refacturate catre aceste persoane, astfel incat ele sa conduca la realizarea de operatiuni taxabile, asa cum prevede art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

3. In privinta serviciilor de consultanta facturate de SC MCC SRL, asa cum s-a aratat la pct. 3.2.4 din prezenta decizie, societatea contestatare nu a facut dovada ca analiza relativa la evolutia dispozitivelor si consumabilelor medicale a fost efectuata in scopul realizarii in nume propriu de operatiuni taxabile, in conditiile in care ea nu cuprinde o analiza a ofertei si a concurentei de pe piata romaneasca de dispozitive medicale, a cererii de astfel de produse adaptata specificului pietei, a dezvoltarii gamei de produse si a performantelor noilor produse in raport cu cele deja existente, a modului in care directivele europene sunt transpuse in legislatia de pe piata din Romania in care activeaza societatea si cum aceasta legislatie îi afecteaza afacerile etc.

In consecinta, in baza celor anterior prezentate contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest caput de cerere.

3.3.2. Referitor la TVA colectata suplimentar in suma de DVV2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca preluarea unor bunuri pentru a fi puse la dispozitie altei persoane in mod gratuit constituie o operatiune asimilata unei livrari de bunuri impozabila, in conditiile in care persoana impozabila care le-a pus la dispozitie si-a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei acestor bunuri.

In fapt, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de DVV2 lei pentru produsele achizitionate de la SC MGB SRL si puse la dispozitia gratuita a furnizorului principal SC GPM SRL.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL invoca aceleasi argumente ca si cazul deductibilitatii cheltuielilor.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 126, art. 128, art. 130 si art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana:

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei *sunt operatiuni impozabile in Romania* cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau *sunt asimilate cu o livrare de bunuri* sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata".

"Art. 128. - (1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

4) **Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni:**

a) preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi utilizate in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial;

b) **preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi puse la dispozitie altor persoane in mod gratuit, daca**

taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial;[...]

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

[...]

f) acordarea de **bunuri de mica valoare**, in mod gratuit, in cadrul actiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, in conditiile stabilite prin norme".

"Art. 130. - **In cazul unei operatiuni care implica o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii in schimbul unei livrari de bunuri si/sau prestari de servicii, fiecare persoana impozabila se considera ca a efectuat o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii cu plata**".

"Art. 137. - (1) *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:*

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;

b) pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (3) lit. c), compensatia aferenta;

c) *pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (4) si (5), pentru transferul prevazut la art. 128 alin. (10) si pentru achizitiile intracomunitare considerate ca fiind cu plata si prevazute la art. 130¹ alin. (2) si (3), pretul de cumparare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, in absenta unor astfel de preturi de cumparare, pretul de cost, stabilit la data livrarii. In cazul in care bunurile reprezinta active corporale fixe, baza de impozitare se stabileste conform procedurii stabilite prin norme*".

Din normele legale anterior citate reiese cu claritate faptul ca punerea la dispozitia unei persoane a unor bunuri cu titlu gratuit si pentru care s-a dedus taxa in momentul achizitiei constituie o operatiune asimilata unei livrari de bunuri cu plata, supusa taxarii prin colectarea taxei aferente.

In speta, asa cum s-a aratat la pct. 3.2.1 din prezenta decizie, pentru a fi considerate produsele de protocol, acestea trebuie sa se refere la cadouri de mica valoare acordate partenerilor de afaceri ai persoanei impozabile, ceea ce nu este cazul produselor achizitionate de la SC MGB SRL, in conditiile in care in facturile emise de acest furnizor este inscrisa doar mentiunea "produs conform cod" si valoarea facturata, fara a se preciza despre ce anume produs este vorba si fara a se inscrie ce cantitati au fost livrate, respectiv achizitionate, pentru a se putea stabili ca produsele respective sunt de mica valoare care se pot acorda in mod gratuit in cadrul unei actiuni de protocol conform legislatiei fiscale. Or, asa cum se prevede expres la art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal, pentru a nu fi considerata livrare de bunuri, **bunurile oferite cu titlu gratuit sub forma de cadouri trebuie sa fie de mica valoare, ceea ce evident nu este cazul in speta** (spre exemplu, factura nr./.....2007 - produs in valoare de lei fara TVA, factura nr./.....2008 - produs in valoare de lei fara TVA etc.).

Argumentul societatii conform caruia produsele au fost acordate in mod gratuit furnizorilor furnizorului principal in baza prevederilor contractuale convenite si in schimbul lor a obtinut preturi de achizitie mai scazute **contravine in mod evident principiului necompensarii in materie de TVA**, asa cum este el stipulat la art. 130 din Codul fiscal anterior citat si in **baza caruia fiecare operatiune trebuie tratata separat, in functie de calitatea persoanelor implicate, cotele si regulile aplicabile fiecarei operatiuni in parte**.

De asemenea, o asemenea acordare de bunuri in mod gratuit unor potentiali furnizori ai furnizorului principal al contestatarei **nu poate reprezenta nicio reducere de pret primita** de SC ABC SRL de la SC GPM SRL, avand in vedere prevederile art. 137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal si pct. 22 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 conform carora *reducerile de pret "care nu se cuprind in baza de impozitare trebuie sa fie reflectate in facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, sa fie in beneficiul clientului si sa*

nu constituie, in fapt, remunerarea unui serviciu sau o contrapartida pentru o prestatie oarecare". Ca atare, eventuala reducere de pret de care ar fi beneficiat contestatara de la furnizorul sau nu se putea cuprinde in baza de impozitare si reflecta in pretul mai scazut al marfii aprovizionate intrucat ar fi constituit, in fapt, remunerarea contestatarei pentru actiunile de protocol facute in favoarea furnizorului, situatie ce contravine, in mod evident, reglementarilor in materia taxei pe valoarea adaugata. Mai mult, asa cum s-a retinut anterior, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca furnizorul a practicat un adaos comercial mediu in relatia cu contestatara cuprins intre 60-200%, astfel ca aprovizionarea nu poate fi considerata ca fiind efectuata la un pret preferential.

In consecinta, acordarea de bunuri cu titlu gratuit in beneficiul furnizorului este asimilata unei livrari de bunuri cu plata, operatiune taxabila din punct de vedere al taxei colectate, contestatia SC ABC SRL urmand a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

3.3.3. Referitor la TVA ajustata in suma de DVV3 lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila avea obligatia ajustarii TVA dedusa pentru avansurile aferente achizitiei unui bun de capital la momentul in care a renuntat la achizitie si nu a mai putut destina bunul respectiv in folosul propriilor operatiuni taxabile.

In fapt, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca SC ABC SRL (fosta SC PMG SRL) in calitate de promitenta-cumparatoare a incheiat cu SC TIP SRL in calitate de promitenta-vanzatoare un antecontract de vanzare-cumparare autentificat sub nr./.....2008. Prin acest antecontract promitenta-vanzatoare se obliga, in mod irevocabil, ca pana cel mai tarziu la data de 15.06.2009 sa vanda promitentei-vanzatoare si/sau oricarei persoane fizice sau juridice desemnate de aceasta terenul liber de constructii, proprietatea acesteia, categoria de folosinta « Cc », situat in municipiul Bucuresti, Bd., sector t, numar cadastral, cu o suprafata de 15.479,66 mp. Pretul vanzarii a fost convenit la Y EURO, la care se adauga TVA aferenta si trebuia achitat in 14 transe la termenele si in quantumurile prevazute la art. VI din antecontract, transmiterea proprietatii si a posesiei terenului catre promitenta-cumparatoare urmand a se realiza la data autentificarii contractului de vanzare-cumparare, fara indeplinirea vreunei alte formalitati. La art. X din antecontract partile au convenit ca "in cazul in care, din orice motiv, societatea promitenta-cumparatoare nu isi indeplineste obligatia de plata a pretului la termenele si in quantumurile prevazute in art. VI, datoreaza societatii promitente-vanzatoare, timp de 30 (treizeci) zile de la scadenta, daune interese de 1% pe zi de intarziere din rata de pret scadenta si neplatita, iar, dupa expirarea termenului de 30 (treizeci) zile de la scadenta, prezentul antecontract de vanzare-cumparare este rezolutionat de plin drept, fara somatie, notificare sau vreo alta formalitate de punere in intarziere si fara cerere de chemare in judecata, conform pactului comisoriu de ultim grad, societatea promitenta-cumparatoare pierde cu titlu de daune-interese conventionale o jumatate din partea de pret platita, iar societatea promitenta -vanzatoare este obligata sa-i restituie societatii promitenta-cumparatoare cealalta jumatate din partea de pret primita de la aceasta din urma, prezentul antecontract fiind titlu executoriu pentru aceasta suma, la data exigibilitatii creantei, conform art. 66 din Legea nr. 36/1995".

In baza antecontractului si a facturilor emise de promitenta-vanzatoare SC ABC SRL a inregistrat sumele facturate in debitul contului 231 "Imobilizari in curs" si si-a dedus taxa aferenta in suma totala de DVV3 lei, dupa cum urmeaza:

- factura nr./.....2008 in valoare de lei, plus TVA de lei reprezentand «rata 1 conform antecontract nr./14.05.2008 echivalentul a eur + TVA», factura achitata integral de societate cu OP nr./.....2008 (..... lei);

- factura nr./.....2008 in valoare de lei, plus TVA de lei reprezentand «rata 2 conform antecontract nr./.....2008 echivalentul a eur + TVA», factura achitata integral de societate cu OP nr./.....2008 (..... lei);

- factura nr./.....2008 in valoare de lei, plus TVA de lei reprezentand «rata 3 conform antecontract nr./.....2008 echivalentul a eur + TVA», factura achitata integral de societate cu OP nr./.....2008 (..... lei).

Prin instiintarea nr./11.09.2008 SC ABC SRL (fosta SC PMG SRL) a anuntat promitenta-vanzatoare ca a renuntat la cumpararea terenului si, fiind in imposibilitate de plata, va sista orice plati rezultate din antecontractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr./14.05.2008, urmand ca potrivit dispozitiilor convenite acest act sa fie considerat rezolutionat de plin drept, incetand a-si mai produce efectele. Totodata, i-a precizat ca acesta are obligatia de a restitui jumatate din partea de pret deja achitata.

Urmare acestui fapt SC TIP SRL a emis factura nr. ccc/2008 (prezentata in fotocopie de catre contribuabil) in valoare totala de -..... lei (valoare fara TVA = -..... lei, TVA = - DVV3 lei), prin care:

- a stornat integral facturile nr./.....2008, nr./.....2008 si nr./.....2008 in cuantum total de - lei, din care contravaloare rate 1+2+3 = - lei, iar TVA = -DVV3 lei;

- a calculat daune interese 1% pe zi de intarziere in cuantum de lei (fara TVA) si daune interese conventionale in cuantum de lei (fara TVA).

Aceasta factura a fost primita de societate (conform semnaturii de primire a doamnei P V – salariata a contribuabilului) dar, intrucat nu a fost de acord cu modul de determinare a daunelor, societatea nu a inregistrat-o in evidenta contabila si fiscala si a restituit originalul facturii catre emitenta.

In nota explicativa anexata la procesul verbal nr. pvc/2009, incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector t cu prilejul controlului incrucisat al tranzactiilor derulate intre cele doua societati in baza antecontractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr./.....2008, administratorul in functie al SC ABC SRL, domnul M C a precizat urmatoarele:

- originalul facturii nr. ccc/2008 a fost restituit furnizorului conform dovezii de comunicare inregistrata sub nr./.....2008 de catre Biroul executorilor Judecatoresti

- motivul returnarii a fost intocmirea eronata a facturii, intrucat in situatia rezolutiunii unui antecontract factura de avans trebuia stornata in totalitate nu doar pe jumatate, neputandu-se vorbi de o livrare de bunuri efectuata intre parti, astfel incat nu mai exista justificare pentru perceperea TVA;

- intre cele doua parti exista un litigiu cu privire la modul de incheiere a antecontractului.

Ulterior, SC ABC SRL a primit in luna martie 2009 de la SC TIP SRL factura nr. ppc/2009 in cuantum total de - lei, din care TVA de -DVV3 lei, prin care au fost stornate, din nou, facturile nr./.....2008, nr./.....2008 si nr./.....2008. Noua factura nr. ppc/2009 a fost inregistrata de SC ABC SRL in evidenta contabila si fiscala (jurnal de cumparari si decont de taxa) in luna martie 2009, ceea ce a condus la diminuarea TVA deductibila inregistrata in aceasta luna.

Fata de aceasta situatie, organele de inspectie fiscala au stabilit ca, prin anularea integrala a operatiunii inainte de livrarea terenului ce s-a produs in luna septembrie 2008, SC ABC SRL avea obligatia sa aplice prevederile art. 149 alin. (4) lit. e) si alin. (5) lit. d) din Codul fiscal si ale pct. 54 alin. (9) din Normele metodologice de aplicare si sa procedeze la ajustarea integrala a taxei deduse din facturile nr./.....2008, nr./.....2008 si nr./.....2008 la momentul anularii operatiunii, respectiv in luna septembrie 2008 si au stabilit o diferenta

suplimentara de TVA in suma de DVV3 lei reprezentand ajustarea dreptului de deducere in aceasta perioada.

Deoarece au constatat ca SC ABC SRL a procedat la ajustarea TVA, dar aceasta s-a produs abia in luna martie 2009 ce nu a facut obiectul verificarii, organele de inspectie fiscala au lasat societatii masura sa procedeze la corectarea decontului de TVA depus pentru luna martie 2009 prin stornarea de la rd. 8 din decont a sumei de -DVV3 lei.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca a procedat corect prin neinregistrarea facturii nr. ccc/2008, aceasta nefiind conforma cu prevederile contractuale, iar aceasta pozitie a societatii a fost insusita si de celelalte organe de inspectie cu prilejul controlului incrucisat. Contestatara arata ca organele de inspectie fiscala au invocat eronat prevederile art. 138 din Codul fiscal deoarece acestea se refera la situatiile in care partile participante la o tranzactie comerciala stabilesc, de comun acord, ca operatiunea trebuie ajustata si sustine ca prin neaplicarea unitara a legislatiei de catre doua organe fiscale din cadrul aceleiasi institutii s-a ajuns la colectarea TVA la ambele societati comerciale implicate, atat la furnizorul SC TIP SRL, caruia i s-a refuzat dreptul la rambursarea TVA generata de factura de stornare, cat si la contestatara, prin colectarea TVA si ajustarea dreptului de deducere, prin invocarea prevederilor art. 149 alin. (4) lit. e) si alin. (5) lit. d) din Codul fiscal.

In drept, potrivit art. 138 si art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2008:

"Art. 138. - **Baza de impozitare se reduce in urmatoarele situatii:**

a) daca a fost emisa o factura si, ulterior, operatiunea este anulata total sau partial, inainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) in cazul refuzurilor totale sau partiale privind cantitatea, calitatea ori preturile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum si in cazul anularii totale ori partiale a contractului pentru livrarea sau prestarea in cauza ca urmare a unui acord scris intre parti sau ca urmare a unei hotarari judecatoresti definitive si irevocabile sau in urma unui arbitraj".

"Art. 149. - (1) In sensul prezentului articol:

[...]

d) taxa deductibila aferenta bunurilor de capital reprezinta taxa achitata sau datorata, aferenta oricarei operatiuni legate de achizitia, fabricarea, constructia, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitata sau datorata, aferenta repararii ori intretinerii acestor bunuri sau cea aferenta achizitiei pieselor de schimb destinate repararii ori intretinerii bunurilor de capital.

(4) **Ajustarea taxei deductibile** prevazute la alin. (1) lit. d) se efectueaza:

[...]

e) in cazurile prevazute la art. 138.

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectueaza astfel:

d) pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. e), ajustarea se efectueaza atunci cand apar situatiile enumerate la art. 138, conform procedurii prevazute in norme".

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, la pct. 20 si pct. 54 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare se stabilesc urmatoarele:

"20. (1) In situatiile prevazute la art. 138 din Codul fiscal, **furnizorii de bunuri si/sau prestatorii de servicii își ajusteaza baza impozabila a taxei** dupa efectuarea livrării/prestării, sau **dupa facturarea livrării/prestării chiar daca livrarea/prestarea nu au fost efectuate dar evenimentele prevazute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării si inregistrării taxei in evidentele persoanei impozabile. In acest scop furnizorii/prestatorii trebuie sa emita facturi cu valorile inscise cu semnul minus cand baza de impozitare se reduce sau, dupa caz, fara semnul minus, daca baza de impozitare se majoreaza, care vor fi**

transmise si beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplica si pentru livrari intracomunitare.

(2) Beneficiarii au obligatia sa ajusteze dreptul de deducere exercitat initial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) si art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operatiunile prevazute la art. 138 lit. a)-c) si e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplica si pentru achizitiile intracomunitare".

"54. (9) **Ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor de capital**, conform art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, se efectueaza in cazul in care furnizorul ajusteaza baza de impozitare conform art. 138 lit. a)-c) din Codul fiscal. **Ajustarea se efectueaza o singura data in perioada fiscala in care apar situatiile prevazute la art. 138 lit. a)-c) din Codul fiscal, pe baza facturii emise de furnizor.** Ajustarile ulterioare prevazute la art. 149 alin. (4) lit. a)-d) din Codul fiscal se vor efectua tinandu-se cont de taxa dedusa dupa efectuarea ajustarii prevazute de prezentul alineat".

Prin urmare, in cazul bunurilor de capital pentru care se platesc avansuri si de deduce taxa aferenta, daca intervine anulara operatiunii inainte de livrarea bunurilor, beneficiarul este obligat sa efectueze ajustarea taxei deductibile o singura data in perioada fiscala in care apare situatia anularii, pe baza facturii emise de furnizor comunicata beneficiarului.

In speta, asa cum reiese si situatia de fapt anterior prezentata, este vorba de o anulara unei operatiuni de livrare de bunuri (de capital) pentru care furnizorul a facturat in avans o parte din pret, iar beneficiarul este obligat sa ajusteze taxa dedusa initial la momentul in care intervine anulara operatiunii.

Se retine ca SC ABC SRL si-a dedus TVA in suma de DVV3 lei din facturile nr. / 2008, nr. / 2008 si nr. / 2008 emise de furnizorul SC TIP SRL si a ajustat operatiunea si, implicit, TVA dedusa initial, **in luna martie 2009** in baza facturii de stornare nr. ppc/2009, **desi operatiunea a fost anulata inca din luna septembrie 2008** in baza propriei instiintari nr. / 11.09.2008, iar **furnizorul a emis factura de stornare nr. ccc/2008.**

Argumentele contestatarei SC ABC SRL aduse in sensul ca momentul in care trebuia sa storneze taxa deductibila este luna martie 2009 si ca a procedat corect prin neinregistrarea facturii de stornare initiala nr. ccc/2008 deoarece acestea era eronat intocmita sunt vadit neintemeiate in raport cu prevederile legale anterior citate, dupa cum urmeaza:

1. In primul rand, speta priveste indubital **o operatiune de ajustare a taxei deductibile care a intervenit datorita anularii totale a antecontractului** de vanzare-cumparare **inainte de livrarea bunului**, in conformitate cu art. 138 lit. a) din Codul fiscal. Sustinerea contestatarei ca ajustarea bazei intervine doar in situatia in care partile convin, de comun acord, sa procedeze la ajustarea operatiunii este vadit neintemeiata, intrucat ajustarea intervine si in cazul refuzurilor cantitative ori calitative ale beneficiarilor sau atunci cand anulara intervine fara acordul partilor, ca urmare a unei hotarari judecatoresti definitive si irevocabile sau in urma unui arbitraj, nu numai atunci cand partile convin in scris acest lucru, dupa cum reiese din textul art. 138 lit. b) din Codul fiscal. Mai mult, in cazul antecontractului in discutie partile au convenit in scris modalitatea in care se produce anulara operatiunii (art. X din antecontract), iar anulara propriu-zisa a fost din initiativa contestatarei insasi conform instiintarii nr. / 11.09.2008.

2. In al doilea rand, contestatara **confunda obligatiile furnizorului in privinta colectarii taxei cu propriile obligatii de ajustare**, care sunt reglementate in mod specific pentru beneficiarii care achizitioneaza bunuri de capital si-si deduc taxa aferenta acestor achizitii (inclusiv pentru avansuri) si pentru care procedura de ajustare prevazuta de legea fiscala obliga in mod specific beneficiarii sa efectueze ajustarea (in acest caz, diminuarea TVA dedusa initial

urmare anularii operatiunii) la momentul in care intervine situatia ce determina ajustarea. Or, **este evident ca ajustarea a intervenit in luna septembrie 2008, cand contestatara insasi a anuntat furnizorul ca nu mai intentioneaza sa achizitioneze terenul, iar furnizorul a emis factura de stornare nr. ccc/2008**, prin care a stornat integral cele trei facturi emise anterior cu TVA aferenta.

3. In al treilea rand, **faptul ca societatea contestatara nu a fost de acord cu daunele interese**, astfel cum au fost calculate de furnizor si inscrise pe aceeași factura de stornare nr. ccc/2008 **nu influenteaza in niciun fel obligatia acesteia de a proceda la ajustarea TVA** prevazuta expres de art. 149 alin. (5) lit. d) din Codul fiscal si pct. 54 alin. (9) din Normele metodologice **intrucat daunele-interese nu fac parte din baza de impozitare a TVA** in conformitate cu prevederile art. 137 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal **si, prin urmare, nu aveau cum sa influenteze cuantumul TVA facturata**. Ca este asa o demonstreaza emiterea ulterioara de catre furnizor a unei noi facturi de stornare nr. ppc/2009, in care baza impozabila si TVA aferenta stornate sunt identice cu cele din factura initiala nr. ccc/2008 (-..... lei baza impozabila si -DVV3 lei TVA aferenta). Din acest punct de vedere justificarea administratorului societatii din nota explicativa datata 24.02.2009 precum ca "factura de avans trebuia stornata in totalitate nu doar pe jumatate" este contrazisa in mod evident de insasi continutul facturii nr. ccc/2008.

De asemenea, **litigiile de natura juridica** dintre contestatara si furnizorul SC TIP SRL **nu pot fi retinute ca justificare pentru neindeplinirea obligatiei de ajustare a TVA** in luna septembrie 2008 **intrucat ele nu vizeaza elemente ce compun baza de impozitare a operatiunii**, pentru a fi aplicabile prevederile art. 138 lit. b) ce se refera si la situatiile in care intervin hotarari judecatoresti definitive si irevocabile. Dimpotriva, asa cum reiese indiscutabil din documentele la dosar, litigiile respective se refera la cuantumul daunelor-interese si la decontarea propriu-zisa dintre cele doua parti, care nu legatura cu baza de impozitare si cu taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunii, asa cum s-a aratat anterior, ele continuand, de altfel, si in prezent (certificarea Cabinetului individual de avocatura D M cu privire la procesele existente pe rol intre cele doua societati).

4. Mai mult, conditia esentiala pentru a beneficia de deductibilitatea TVA este ca achizitiile sa fie destinate realizarii unor operatiuni cu drept de deducere (taxabile, scutite cu drept de deducere etc.), asa cum se prevede in mod expres la art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; [...]"

Cum jurisprudenta comunitara in materie a statuat obligatia persoanelor impozabile de a demonstra autoritatilor fiscale utilizarea achizitiilor in folosul operatiunilor taxabile/cu drept de deducere, contestatara SC ABC SRL **nu explica cum poate dovedi faptul ca terenul** ce facea obiectul antecontractului de vanzare-cumparare si pentru care si-a dedus TVA din facturile partiale de avans **ar mai fi putut fi folosit in folosul propriilor operatiuni taxabile in viitor**, in conditiile in care operatiunea de achizitie a fost anulata din proprie initiativa, cu consecinta repunerii operatiunilor de facturare a avansurilor in situatia anterioara incheierii antecontractului.

Ca atare, contestatara **avea obligatia sa procedeze la ajustarea taxei deduse initial in baza facturilor de avans din momentul in care achizitia terenului a fost anulata, cu atat mai mult cu cat furnizorul a emis si comunicat factura nr. ccc/2008** prin care a stornat integral facturile emise anterior, iar faptul ca prin aceeași factura furnizorul a calculat si daunele-interese ce au facut obiectul litigiilor juridice dintre parti nu prezinta nicio relevanta, in conditiile in care acestea n-au nicio legatura cu baza impozabila in materie de TVA, neinfluentand in niciun fel cuantumul TVA ce trebuia ajustata, dupa cum s-a aratat mai sus.

Totodata, invocarea emiterii eronate a facturii nr. ccc/2008, ce a fost insusita de furnizorul SC TIP SRL prin primirea facturii nu are nicio legatura cu speta dedusa analizei intrucat, pe de o parte, eroarea pretinsa viza cuantumul daunelor-interese si nu afecteaza obligatia si cuantumul TVA ce trebuie ajustata, factura de stornare fiind emisa corect din acest punct de vedere, iar pe de alta parte, nu poate fi vorba de o "insusire a erorii" de catre furnizor, in conditiile in care acesta a primit factura in cadrul unei proceduri executionale realizate prin intermediul Biroului executorilor Judecatoresti

5. Asa cum s-a retinut si la pct. 3.1 din prezenta decizie, prin procesul-verbal de control incrucisat nr. pvc/2009 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector t au consemnat doar starea de fapt existenta in evidentele contabile si fiscale ale contestatarei, in calitate de partener de afaceri al SC TIP SRL, constatările fiind valorificate in cadrul inspectiei fiscale realizate la aceasta din urma societate in raport de propriile obligatii fiscale in materie.

De asemenea, se retine ca SC ABC SRL **confunda** inspectia fiscala si propriile obligatii de ajustare in materie de TVA deductibila cu inspectia fiscala si obligatiile in materia colectarii taxei ce revin partenerului sau de afaceri, **desi acestea nu sunt intotdeauna biunivoce intrucat pozitia fiecarui contribuabil este stabilita in raport de circumstantele fiscale concrete ale fiecaruia** (spre exemplu, daca furnizorul are obligatia colectarii TVA pentru livrarea unui bun exista posibilitatea ca beneficiarul sa nu-si poata deduca taxa facturata de acel furnizor, in situatia in care bunul este utilizat in folosul unor operatiuni scutite fara drept de deducere etc.).

6. Faptul ca societatea contestatara avea obligatia ajustarii (stornarii) TVA in suma de DVV3 lei rezulta si din faptul ca aceasta ajustare a si fost efectuata de societatea contestatara in luna martie 2009 in baza facturii nr. ppc/2009, dar al carei continut in privinta stornarii bazei impozabile si a taxei aferente este identic cu cel din factura nr. ccc/2008. Din acest motiv organele de inspectie fiscala i-au emis societatii dispozitia de masuri nr. dmm/2011 privind corectarea decontului de TVA pe luna **martie 2009** (perioada ce nu a facut obiectul inspectiei fiscale), **in sensul reajustarii sumei de DVV3 lei in favoarea societatii.**

Efectuarea ajustarii de catre contestatara in decontul din luna martie 2009 nu exclude insa **obligatia contestatarei de efectuare a ajustarii TVA in decontul perioadei fiscale in care a intervenit evenimentul ce a determinat ajustarea, respectiv in luna septembrie 2008 cand societatea a renuntat la achizitia terenului, operatiunea fiind anulata.** Altminteri, efectuarea ajustarii la momentul cand partile se inteleg in privinta daunelor-interese, isi compenseaza obligatiile reciproce, isi incaseaza creantele ori apeleaza la instanta de judecata pentru a transa disputele contractuale dintre ele ar insemna golirea de orice continut a principiului prevalentei economicului asupra juridicului consacrat legislativ de art. 11 din Codul fiscal, ceea ce, in speta, presupune ajustarea taxei deductibile din momentul in care achizitia nu mai este destinata realizarii de operatiuni taxabile, inclusiv in situatia avansurilor la achizitii abandonate.

Fata de cele ce preced, contestatia societatii cu privire la capatul de cerere privind TVA in suma de DVV3 lei urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

3.4. Referitor la accesoriile aferente in suma de AIP+AVV lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila datoreaza accesoriile aferente impozitului pe profit si taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorate debitele stabilite prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere nr. 2dim/2011 SC ABC SRL a fost obligata la plata unor majorari, dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de AIP+AVV lei, calculate

pentru perioada 01.01.2007-30.11.2011, din care AIP lei pentru impozitul pe profit si AVV lei pentru TVA.

Societatea contesta decizia de impunere si pentru majorarile, dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite, fara sa precizeze motive concrete de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste aceste accesorii.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora SC ABC SRL datoreaza impozitul pe profit, precum si taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si ramasa de plata de catre organele de inspectie fiscala, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

In ceea ce priveste contestarea dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. dmm/2011, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca acest capat de cerere a fost retinut, spre competenta solutionare, de organele fiscale emitente, in temeiul art. 209 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, contestatarea fiindu-i comunicata si Decizia nr./.....2011 privind modalitatea de solutionare a acesteia.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), alin. (2) lit. d) si e), alin. (3) lit. a) si alin. (4) lit. e), f), l) m) si p), art. 126 alin. (1) lit. a), art. 128 alin. (4) lit. b) si alin. (8) lit. f), art. 130, art. 137 alin. (10 lit. a), art. 138 lit. a), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) si art. 149 alin. (4) lit. e) si alin. (5) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12, pct. 27, pct. 43, pct. 44 si pct. 48, respectiv pct. 20 alin. (1) si alin. (2), pct. 22 alin. (1), pct. 45 lit. a) si pct. 54 alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a Titlurilor II si VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 48 si pct. 219 alin. (1) din Reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.752/2005, Instructiunilor de completare si utilizare a formularului "Proces-verbal", aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala, pct. 9.4 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, art. 75 coroborat cu art. 197 alin. (1) si (3) din Legea nr. 31/1990 privind societatile comerciale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 41, art. 85 alin. (1) lit. b), art. 94 alin. (1), art. 96 alin. (1), art. 97 alin. (1) lit. b) si alin. (2), art. 105 alin. (3) si alin. (9), art. 106, art. 109 alin. (1) si alin. (2), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si alin. (2), art. 120¹, art. 213 alin. (5) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. dim/2011, emisa de organele de inspectie fiscala din Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.M.B. - Serviciul inspectie fiscala 1 contribuabili mijlocii.

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