



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apoldor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax :+021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 293 /2014
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.A. din .X.
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.920455/26.03.2014

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X. prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/26.03.2014, asupra contestației formulate de S.C. .X. S.A., cu sediul în localitatea .X., șoseaua .X. nr..X., județul .X., înregistrată la Registrul Comerțului .X. sub nr.J.X., având Cod Unic de Înregistrare .X., reprezentată prin avocat .X. cu sediul profesional la S.C.A..X., din localitatea .X., strada .X. nr..X., județul .X., conform împuternicirii avocațiale seria .X. nr..X., anexată în original la dosarul contestației.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2013 (denumită în continuare „Decizia de impunere nr..X./2013”) emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 și are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

S.C. .X. S.A. figurează la poziția nr..X. din Anexa .X. - „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 .X. 2014”, aprobată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3749/2013.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv .X./2014, potrivit confirmării de primire .X., anexată în copie la dosarul cauzei, și de data expedierii contestației prin poștă, respectiv .X./2014, potrivit Notei de transport .X. aplicată pe plicul anexat în original la dosarul cauzei, fiind înregistrată la Direcția generală .X. sub nr..X./2014, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

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

I. S.C. .X. S.A. solicită anularea pe motive de nelegalitate și netemeinicie a Deciziei de impunere nr..X./2013, împreună cu toate actele ce au stat la baza emiterii acesteia, precizând următoarele:

A.1. Elemente procedurale privind inițierea și derularea inspecției fiscale care au fost încălcate prin inspecția fiscală

Societatea afirmă că inspecția fiscală parțială, constând în reverificarea ulterioară pentru perioada .X./2007-.X./2012 din inițiativa organului fiscal potrivit dispozițiilor art.90 din Codul de procedură fiscală, s-a inițiat și derulat fără comunicarea vreunui aviz, emiterea acestuia fiind obligatorie, întrucât inspecția efectuată nu s-a încadrat în excepțiile prevăzute la art.102 alin.(4) din Codul de procedură fiscală.

Totodată, societatea afirmă că nu i-a fost comunicată perioada supusă inspecției fiscale, luând practic la cunoștință asupra acesteia numai urmare comunicării prin e-mail în data de .X./2013 a proiectului de raport de inspecție fiscală în vederea formulării de obiecțiuni.

Contestatară precizează că nu a fost de acord cu accesul echipei de inspecție fiscală la Registrul unic de control al societății în vederea înscrierii perioadei supuse inspecției, întrucât aceasta s-a prezentat în acest scop la sediul său în data de .X./2013, în condițiile în

care discuția finală a avut loc pe data de .X./2013, dată care, potrivit art.107 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, reprezintă data încheierii inspecției fiscale. Prin urmare, având în vedere că inspecția fiscală s-a încheiat la data de .X./2013, echipa de control nu mai avea la data de .X./2013 dreptul legal de a mai face mențiuni în registrele societății privind perioada supusă inspecției.

Contestatară afirmă că inspecția fiscală are o procedură clară, reglementată legal și imperativ, rațiunea acesteia fiind tocmai de a garanta și ocroti drepturile contribuabilului, care, în cazul său, nu au fost respectate.

În ceea ce privește durata inspecției fiscale, societatea susține că, din intervalul de aproape .X. luni calendaristice (din .X./2012 până la data de .X./2013), inspecția s-a realizat în .X. de zile, din care .X. de zile numai în ultimul interval, respectiv .X.-X./2013, precum și faptul că nu au existat perioade de suspendare, așa cum se precizează și în raportul de inspecție fiscală.

Totodată, societatea susține că durata inspecției fiscale nu respectă prevederile art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, respectiv aceasta nu putea fi mai mare de 6 luni.

A.2. Deficiențe ale actelor de impunere

Contestatară afirmă că actele contestate, așa cum au fost comunicate, sunt confuze și pe alocuri trunchiate, respectiv repetitive și pline de greșeli, încălcând prevederile stipulate la art.109 și art.86 alin.(1) raportate la art.87 din Codul de procedură fiscală, precizând că astfel a formulat contestația raportat la ce a putut deduce din aceste acte.

Contestatară susține că prin acest mod de formulare a actelor i-a fost limitat dreptul la contestație.

B. Prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale în ceea ce privește anul 2007, respectiv taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente

Societatea, invocând prevederile art.91 alin.(1) și alin.(2) din Codul de procedură fiscală, precum și Decizia nr..X./2013 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, susține că termenul de prescripție vizând dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale aferente anului 2007 s-a prescris la data de .X./2013.

Totodată, societatea susține că, și într-o interpretare mai largă, respectiv din interpretarea coroborată a prevederilor art.90 alin.(3), art.91 alin.(1) și alin.(2), art.104 alin.(2), art.85 alin.(1) lit.b) și art.92 alin.(2) lit.b)

din Codul de procedură fiscală, termenul de prescripție s-a împlinit cel târziu la 30 .X. 2013 pentru obligațiile suplimentare aferente anului 2007.

Prin urmare, întrucât a intervenit prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale pentru anul 2007, contestatara solicită anularea în parte a actelor atacate în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și accesorii aferente.

C.1. În ceea ce privește diminuarea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată colectată – clienți de retail, în sumă totală de .X. lei și accesorii aferente

Societatea atașează în probațiune, la Anexa nr.2 la contestație, toate facturile pentru care prin actele atacate s-a considerat că taxa pe valoarea adăugată colectată a fost diminuată nejustificat, precizând că în aceste facturi, la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor”, este înscrisă mențiunea „risturn”, reprezentând reduceri comerciale ce au fost convenite contractual.

Societatea susține că din actele atacate nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că prin aceste facturi s-ar fi facturat în fapt alte servicii - marketing, card avantaj, avantaje clienți etc. -, aceste servicii menționate de către echipa de control fiind facturate societății de către acești retaileri prin facturi corespunzătoare, și nu prin facturi cu semnul „minus”.

Totodată, societatea atașează la Anexa nr.2 Acordul pentru implementarea procedurii de emiteră a facturii în numele și în contul furnizorului .X. SA, pentru reducerile comerciale primite de la furnizor ulterior livrării produselor, semnat cu .X., precizând că potrivit acestui acord începând cu data de .X./2010 părțile au înțeles să implementeze această procedură în conformitate cu prevederile art.155 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal și pct.72 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, respectiv în funcție de perioada incidentă operațiunilor art.155 alin.(17) și pct.73.

Astfel, societatea susține că facturile în cauză îndeplinesc toate condițiile legale menționate în actele atacate, iar facturarea s-a efectuat corect, motiv pentru care solicită anularea actelor contestate în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei și accesorii aferente.

C.2. În ceea ce privește deficiențele cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă – servicii de audit pentru raportările de grup către compania-mamă, în sumă totală de .X. lei și accesorii aferente

Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de către auditorul .X. în anul 2007, în principal, societatea invocă prescripția potrivit celor precizate la lit.B

În subsidiar, societatea susține că, pe fond, constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că serviciile de audit ar fi fost comandate de către compania-mamă sunt complet nefondate întrucât, atât din Scrisoarea de angajament a .X. cât și din facturile emise, rezultă incontestabil că serviciile de audit ale raportărilor de grup către compania-mamă nu se făceau la comanda acesteia, ci potrivit instrucțiunilor/reglementărilor contabile ale acesteia.

Totodată, societatea susține că aprecierea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia aceste servicii au fost în fapt prestate la comanda și exclusiv în beneficiul companiei-mamă, nefiind necesare S.C. .X. S.A., reprezintă o încălcare a principiului libertății de gestiune a agentului economic, societatea fiind cea care stabilește dacă utilizarea acestui serviciu îi este sau nu necesară.

Mai mult, societatea susține că actele atacate nu conțin niciun element obiectiv rezultat din verificările organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că prin utilizarea acestor servicii a realizat sau nu operațiuni taxabile.

Astfel, contestatara precizează că este parte a grupului .X., respectiv .X. și că efectuează diverse tranzacții – achiziții de bunuri (materie primă, echipamente etc.), achiziții de servicii (procesare a zahărului brut, finanțare, licență de folosire a mărcii .X. etc.) - cu societățile din grup, tranzacții indispensabile în vederea desfășurării activității economice și implicit a desfășurării de operațiuni taxabile, în lipsa acestora neputându-și continua activitatea sau aceasta ar fi îngreunată considerabil. Pentru a avea acces la tranzacțiile cu societățile din grup și implicit la beneficiile ce decurg din acestea, trebuie să îndeplinească anumite cerințe, respectiv achiziționarea serviciilor de auditare necesare consolidării la nivel de grup, în conformitate cu instrucțiunile/reglementările contabile ale grupului. Prin urmare, prin contractarea acestor cheltuieli, societatea își putea desfășura în condiții optime activitatea și realiza operațiuni taxabile, condiția prevăzută de art.145 alin.(2) din Codul fiscal fiind astfel îndeplinită.

Totodată, contestatara susține că a îndeplinit și condițiile de formă prevăzute la art.146 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, respectiv deține facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Astfel, societatea solicită anularea actelor contestate în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei și accesorii aferente.

C.3. În ceea ce privește deficiențele cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă – servicii fără justificarea prestării, în sumă totală de .X. lei și accesorii aferente

C.3.1. În principal, societatea solicită, în temeiul art.46 din Codul de procedură fiscală, nulitatea parțială a deciziei de impunere atacată cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor retailerilor în sumă de .X. lei și accesorii aferente, întrucât titlul de creanță nu cuprinde la pct.III.6.3. nici motivele de fapt și nici suma taxei pe valoarea adăugată refuzată la deducere, așa cum prevede imperativ art.87 și art.43 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile din Anexa 2 la OPANAF nr.1021/2013.

C.3.2. În subsidiar, societatea solicită anularea actelor contestate în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei și accesorii aferente, pentru următoarele motive:

Contestatară depune în probațiune, la Anexa 3 la contestație, procesele-verbale de recepție a serviciilor încheiate cu societățile de retail, precizând totodată că serviciile în cauză sunt convenite contractual, fiind facturate de către societățile de retail și se împart în .X. mari categorii:

- a) servicii de publicitate;
- b) servicii de marketing/mercantizare;
- c) servicii de transport de la depozitul central la locațiile magaziiilor;
- d) servicii de raportare administrativ-financiară.

Societatea susține că, în cauză, pentru acordarea dreptului de deducere a TVA sunt îndeplinite atât condițiile de fond cât și cele de formă, prevăzute la art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, astfel:

- facturarea de către societățile de retail a prestărilor respective s-a făcut în baza contractelor încheiate cu acestea, facturile sunt corect întocmite, nefiind semnalate deficiențe în acest sens, prin urmare condițiile de formă sunt îndeplinite;

- în ceea ce privește condițiile de fond (achizițiile să fie destinate în folosul operațiunilor taxabile), din raportul de inspecție fiscală și din anexele 25-26 rezultă că serviciile sunt aferente/accesorii, pentru fiecare societate de retail în parte, unor contracte de vânzare-cumpărare de zahăr; obiectul de activitate al societății este fabricarea și vânzarea de

zahăr, așa că încheierea acestor contracte cu societățile de retail pentru vânzarea de zahăr corespunde atât economic cât și juridic obiectului de activitate al societății. În acest context, contractual și factual, achiziția de servicii accesorii de la societățile de retail, constând în publicitate, marketing/mercantizare, logistică etc. este justificată economic și în directă legătură cu operațiunile taxabile ale societății, respectiv vânzarea de zahăr. În acest sens, contestatara prezintă o situație a valorii vânzărilor de zahăr defalcată pe ani (2010-2012) și pe societate de retail (.X., .X., .X., .X., .X., .X., .X.).

Totodată, societatea precizează că activitatea marilor societăți de retail din România, respectiv contractele care se încheie cu acestea, precum și practicile comerciale atât din perspectiva acestor societăți cât și din cea a clienților au făcut obiectul unei investigații a Consiliului .X. din România, materializată prin Raportul din .X. 2009 (Anexa 4), din concluziile căruia rezultă că *„în majoritatea cazurilor, taxele sunt plătite de furnizori în schimbul serviciilor pe care comercianții le oferă”* - denumite generic *taxele de raft* – iar aceste taxe de raft nu numai că sunt considerate legale, ci și oportune din punct de vedere comercial și economic, fiind în beneficiul ambelor părți, și reprezintă în realitate o împărțire a diverselor riscuri între vânzător/client și cumpărător/retailer.

De asemenea, societatea susține că este nelegală impunerea obligației de a proba realitatea operațiunilor efectuate, în condițiile lipsei comunicării ori, cel puțin, menționării în actele de control atacate a acelor elemente obiective pe care se întemeiază convingerea organului de control că subzistă indicii care să confere un caracter fictiv operațiunilor în cauză. În acest sens, contestatara invocă jurisprudența CEJ, care face parte din acquis-ul comunitar pe care România, în calitate de membru al Uniunii Europene, are obligația să îl respecte, și anume cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, cauza C-324/11 Gabor Toth, cauza C-274/10 Comisia Europeană împotriva Ungariei, cauza C-368/09 „Pannon Gép Centrum Kft”, cauza C-62/93 BP Soupergaz, cauza C-392/09 Uszodaépitő, cauza C-107/10 Enel Maritsa Iztok 3 etc.

Societatea precizează că societățile de retail cu care a contractat serviciile în cauză au un bun renume pe plan național și este de notorietate că desfășoară în mod continuu acțiuni de marketing, publicitate, mercantizare etc. în scopul creșterii vânzărilor atât în beneficiul propriu cât și al clienților/furnizorilor lor, susținând astfel că aprecierea organelor de control potrivit căreia serviciile nu s-ar fi prestat efectiv este nejustificată.

Mai mult, societatea afirmă că este nelegală condiționarea acordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de justificarea prestațiilor prin prisma prevederilor stipulate la Titlul II – *Impozitul pe .X.t* din

Codul fiscal, respectiv prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, sens în care invocă adresa nr..X./2010 (Anexa 5) emisă de Direcția generală .X. – Direcția .X..

Suplimentar, societatea susține că încadrarea serviciilor furnizate de către retaileri, astfel cum au fost ele definite prin contracte și facturate, la pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, contravine și naturii prestațiilor, aceste tipuri de servicii ar fi trebuit să fie încadrate în dispozițiile art.21 din Codul fiscal. Astfel, pur exemplificativ, societatea precizează că în ceea ce privește cheltuielile de publicitate, acestea sunt considerate de drept cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și implicit cheltuieli deductibile, potrivit art.21 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal, iar cheltuielile de marketing/mercantizare, conform art.21 alin.(2) lit.i) din același act normativ.

Totodată, societatea susține că justificarea refuzului dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii prin prisma art.6 și art.67 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și a art.11 alin.(1) din Codul fiscal este nelegală și netemeinică întrucât:

- organele de inspecție fiscală s-au mărginit în a face afirmații fără să prezinte acele circumstanțe edificatoare pe care le-au constatat urmare verificărilor efectuate și din care să rezulte că soluția adoptată, respectiv că serviciile sunt fictive, este corectă, sens în care invocă prevederile stipulate la art.7 alin.(2) și alin.(3) din Codul de procedură fiscală;

- potrivit art.6 din Codul de procedură fiscală, dreptul de apreciere al organelor de inspecție fiscală permite acestora adoptarea unei soluții legale, însă această soluție trebuie să fie întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, or în actele atacate nu sunt cuprinse niciun fel de constatări în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată;

- în cauză nu s-a realizat o estimare rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzut de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă, așa cum prevede art.67 alin.(1) din Codul de procedură fiscală; au fost încălcate regulile sarcinii probei aplicabile organului fiscal conform art.65 alin.(2) din același act normativ; echipa de inspecție fiscală trebuia să facă aplicarea prevederilor art.64 din Codul de procedură fiscală;

- referitor la aplicarea art.11 alin.(1) din Codul fiscal, prin raportare la contracte și facturi, este evident că scopul tranzacției a fost acela de a crește veniturile impozabile rezultate din activitatea sa specifică

constând în vânzarea de zahăr; reîncadrarea tranzacțiilor nu s-a făcut de către organele de inspecție fiscală pe baza criteriilor conținute la pct.22 și pct.24 din Normele metodologice de aplicare a art.11 alin.(1) din Codul fiscal, coroborate cu art.65 alin.(3) din Codul de procedură fiscală; în fapt, organele de inspecție fiscală nu au reîncadrat forma tranzacției, ci au considerat-o ca fiind inexistentă.

C.4. Cu privire la calculul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care s-a refuzat acordarea dreptului de deducere (calcul efectuat pentru perioada .X./2007-.X./2013)

Societatea susține că accesoriile au fost calculate în mod eronat până la data de .X./2013 întrucât prin Decizia de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei (decont de TVA nr..X. din .X./2012) și în sumă de .X. lei (decont de TVA .X. din .X./2012). Prin urmare, creanța fiscală a societății în sumă de .X. lei a devenit exigibilă cu data de .X./2012, iar cea în sumă de .X. lei a devenit exigibilă cu data de .X./2012, sume îndestulătoare să acopere debitele principale de TVA, precum și accesoriile aferente din actele atacate încă din data de .X./2012. Totodată, societatea precizează că nu are nicio culpă în modul de derulare al inspecției fiscale prin care a fost lipsită peste un an de sumele convenite din cererile de rambursare a TVA.

Astfel, societatea solicită anularea în parte a actelor atacate cu privire la accesoriile calculate în perioada .X./2012-.X./2013.

Suplimentar, societatea atașează în probațiune la Anexa 6 la contestație calculația din care rezultă că nici pentru perioada .X./2007-.X./2012 accesoriile nu au fost calculate corect, motiv pentru care solicită anularea în parte a actelor atacate cu privire la acest aspect și recalcularea acestora.

II. Urmare inspecției fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată efectuată la S.C. .X. S.A., care a avut drept obiectiv soluționarea cu control ulterior a decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr..X./2012, aferent perioadei .X./2007-.X./2012, prin care societatea a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2013 contestată.

Organele de inspecție fiscală consemnează că acțiunea de inspecție fiscală parțială a fost înregistrată în data de .X./2012 în Registrul

Unic de Control al contribuabilului seria .X. nr..X. la poziția .X. și s-a desfășurat în perioada .X./2012-.X./2013, respectiv în perioadele .X./2012-.X./2012, .X./2012-.X./2012, .X./2012-.X./2012, .X./2013-.X./2013, .X./2013-.X./2013, .X./2013-.X./2013, .X..2013-.X./2013. Ultima verificare efectuată la contribuabil a avut caracter general, taxa pe valoarea adăugată verificată fiind aferentă perioadei .X./2005-.X./2006.

Pentru perioada verificată .X./2007-.X./2012, S.C. .X. S.A. a solicitat prin deconturile de TVA depuse în lunile .X. 2009, .X. 2010, .X. 2010, .X. 2010, .X. 2011, .X. 2011, .X.2011, .X. 2012, .X. 2012, rambursarea sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, sumă ce a fost rambursată prin compensare cu alte obligații de plată la buget (.X. lei) și prin restituire efectivă prin virament bancar (.X. lei) sub rezerva controlului ulterior.

Cu privire la **taxa pe valoarea adăugată colectată** aferentă perioadei verificate:

În ceea ce privește operațiunile efectuate de societate constând în livrări intracomunitare de zahăr, având în vedere că:

- operațiunile de livrare către clienții .X. : .X., .X. și .X., fac obiectul unor cercetări penale de către D.I.I.C.O.T., urmare constatărilor Gărzii Financiare .X. cuprinse în Procesul verbal nr..X./2012 și adresa nr..X./2013;

- pentru toate operațiunile de livrări intracomunitare de zahăr, au fost solicitate administrațiilor fiscale din statele de destinație efectuarea unor verificări încrucișate (.X.) pentru confirmarea sau infirmarea realității și legalității operațiunilor, iar

- pentru transportatorii români care au efectuat aceste transporturi, au fost solicitate administrațiilor financiare din județele de reședință efectuarea de verificări încrucișate,

fără însă ca până la finalizarea inspecției fiscale să se primească răspunsuri/informații relevante, organele de inspecție fiscală precizează că, în situația în care în urma controalelor încrucișate, a constatărilor organelor de cercetare penală sau a altor autorități publice nu se confirmă realitatea operațiunilor de livrări intracomunitare în cauză, își rezervă dreptul de a proceda la reverificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei verificate în baza prevederilor art.105¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în jurnalele de vânzări aferente anilor 2011 și 2012 au fost înregistrate cu semnul minus o serie de facturi, la rubrica „Client” fiind înscrise societățile .X. și .X., precum

și faptul că aceste numere de facturi nu apar în plaja de numere alocate societății. În anexa nr.19 sunt prezentate centralizat aceste operațiuni, iar în anexa nr.20 sunt prezentate în copie, spre exemplificare, facturile nr..X./2011 și nr..X./2011.

Urmare analizării documentelor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea reprezintă facturi întocmite de către clienți în numele furnizorului conform prevederilor art.155 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (deși acestea nu sunt înregistrate conform pct.72 alin.(8) lit.g) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004).

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în fapt, prin aceste facturi emise către S.C. .X. S.A. retailerii facturează diverse servicii de „marketing”, „card avantaj”, „avantaje clienți” etc. La solicitarea organelor de inspecție fiscală, reprezentanții societății au precizat că aceste sume reprezintă servicii efectuate de către retaileri în locațiile proprii de vânzare și sunt facturate în baza contractelor de retail.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrarea în jurnalele de vânzări cu semnul minus a acestor facturi nu reprezintă o ajustare a bazei de impunere pentru produsele facturate, conform prevederilor art.138 din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ci o diminuare a valorii totale de încasat de la clienți și implicit o diminuare a taxei pe valoarea adăugată colectată înregistrată la data facturării produselor livrate.

Organele de inspecție fiscală precizează că, întrucât operațiunile reprezintă în fapt o serie de servicii (pretins) prestate de către clienții de retail, ar fi trebuit emise facturi pe care S.C. .X. S.A. trebuia să le înregistreze în jurnalele de cumpărări, majorând astfel taxa pe valoarea adăugată deductibilă.

Astfel, având în vedere faptul că societatea a diminuat nejustificat taxa pe valoarea adăugată colectată – clienți de retail, organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de **.X. lei**.

Cu privire la **taxa pe valoarea adăugată deductibilă** aferentă perioadei verificate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

a) În perioada .X. 2007-.X. 2012, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în baza facturilor emise de .X. pentru serviciile de auditare a raportărilor de grup către compania-mamă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii au fost comandate de compania-mamă și nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.A.

Totodată, organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.4-art.8 din O.M.F.P. nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, pct.3 Cap.1 din O.M.F. nr.772/2000 de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor, art.5 alin.(1) și art.7 alin.(2) din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, preluate în O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, au constatat că S.C. .X. S.A. avea obligația să auditeze situațiile financiare anuale doar conform reglementărilor naționale în domeniu, întocmirea situațiilor financiare consolidate fiind obligația societății mamă.

Astfel, în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate justifica necesitatea efectuării cheltuielilor privind auditul situațiilor financiare în conformitate cu standardele de contabilitate ale altor țări în scopul activității proprii, fapt pentru care au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă pentru perioada .X. 2007-.X. 2012 cu suma totală de **.X. lei** (anexele nr.22 și nr.23).

b) Organele de inspecție fiscală au identificat în jurnalul de cumpărări o serie de facturi de servicii de la principalii clienți de retail. În fapt, în baza contractelor de retail și a anexelor la aceste contracte, acești furnizori (.X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X.) au facturat către S.C. .X. S.A. mai multe servicii, bonusuri și alte reduceri comerciale.

Pe lângă facturile emise pentru reduceri comerciale și bonusuri acordate în funcție de volumul vânzărilor, servicii de publicitate „in foldere”, constând în publicarea de către retaileri în pliantele și cataloagele proprii a unor imagini și texte de reclamă, organele de inspecție fiscală au constatat că o parte din serviciile facturate de clienții de retail, acceptate de către S.C. .X. S.A. în baza contractelor semnate de părți, reprezintă „bonus marketing”, „bonus logistic”, „servicii de mercantizare și administrare”, „servicii marketing”, „servicii raportare administrativ-financiară”, „servicii implementare produse magazine noi”, „aniversare/ evenimente”, „acțiuni speciale”, „card avantaj”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în fapt, aceste servicii reprezintă cheltuieli de desfacere ale retailerilor și nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.A.

Întrucât reprezentanții societății, la solicitarea echipei de inspecție fiscală, nu au putut prezenta niciun fel de documente care să ateste că serviciile facturate au fost efectiv prestate (nu s-a probat realitatea operațiunilor facturate) și că acestea sunt aferente operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.A., organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele constatate, precum și prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 și art.67 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă cu suma totală de **.X. lei** (anexele nr.24, nr.25 și nr.26).

Totodată, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei** stabilită suplimentar de plată în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de majorări/dobânzi de întârziere în sumă totală de **.X.** și penalități de întârziere în sumă totală de **.X. lei**, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (anexa nr.28).

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

A. În ceea ce privește aspectele procedurale:

A.1. Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia elementele procedurale privind inițierea și derularea inspecției fiscale au fost încălcate, și anume, pe de o parte faptul că inspecția fiscală parțială, constând în reverificarea ulterioară a perioadei **.X./2007-.X./2012**, s-a inițiat și derulat fără comunicarea vreunui aviz, în condițiile în care emiterea acestuia era obligatorie, întrucât inspecția efectuată nu s-a încadrat în excepțiile prevăzute la art.102 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, iar pe de altă parte faptul că durata inspecției fiscale nu respectă

prevederile art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, respectiv aceasta nu putea fi mai mare de 6 luni, fiindu-i astfel nerespectate drepturile, se rețin următoarele:

Potrivit art.101 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.”

iar, potrivit art.102 alin.(4) din același act normativ:

*“(4) **Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:***
a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;
b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;
c) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;
*d) **pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.**”*

Totodată, potrivit pct.1 alin.(1) și alin.(3) din Anexa care face parte integrantă din Ordinul nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale:

“Înaintea desfășurării inspecției fiscale veți fi înștiințat despre această acțiune printr-un aviz de inspecție fiscală, care va fi transmis, în scris, de organul fiscal, [...]”

***În cazul în care inspecția fiscală are un caracter inopinat, se desfășoară în vederea soluționării unor cereri ale dumneavoastră sau în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii, transmiterea avizului de inspecție fiscală nu este obligatorie.**”*

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, emiterea și, pe cale de consecință, transmiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară/obligatorie în situația în care inspecția fiscală se desfășoară în vederea soluționării unor cereri ale contribuabilului.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. și care a stat la baza emiterii de către deciziei de impunere contestată, se reține că S.C. .X. S.A. a fost supusă unei acțiuni de inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată, care a avut drept obiectiv soluționarea cu control ulterior a decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr..X./2012, aferent perioadei

.X./2007-.X./2012, prin care societatea a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Așadar, în speță sunt aplicabile și prevederile stipulate la Anexa 1 - Procedura de soluționarea a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, aprobată prin O.M.F.P. nr.263/2010, cu modificările și completările ulterioare, care la Cap.III - Dispoziții speciale privind soluționarea solicitărilor de rambursare, lit.A, respectiv lit.C, reglementează că “1.1. **Pentru contribuabilii mari și mijlocii, precum și pentru persoanele impozabile care desfășoară activități de export și/sau livrări intracomunitare de bunuri scutite de taxă pe valoarea adăugată, denumite în continuare exportatori, rambursarea se acordă cu inspecție fiscală ulterioară, cu excepția cazurilor care prezintă risc fiscal mare, când rambursarea se acordă în urma inspecției fiscale anticipate.”, precum și faptul că “10.2. **Decizia de rambursare emisă de compartimentul de specialitate este decizie sub rezerva verificării ulterioare, potrivit art. 90 din Codul de procedură fiscală, cu excepția sumelor pentru care s-a emis decizia de rambursare pe baza deciziei de nemodificare a bazei de impunere.**”**

Potrivit acestor dispoziții legale, pentru contribuabilii mari rambursarea se acordă cu inspecție fiscală ulterioară, cu excepția cazurilor care prezintă risc fiscal mare, când rambursarea se acordă în urma inspecției fiscale anticipate, decizia de rambursare emisă în cauză fiind o decizie sub rezerva verificării ulterioare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că urmare solicitării de către contribuabil a rambursării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, s-a aprobat rambursarea sumelor solicitate, iar, în conformitate cu prevederile legale, aceasta s-a acordat cu inspecție fiscală ulterioară.

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus, rezultă că în speță emiterea și, pe cale de consecință, comunicarea avizului de inspecție fiscală nu era necesară/obligatorie întrucât inspecția fiscală parțială s-a efectuat la S.C. .X. S.A. în vederea soluționării cererii contribuabilului, respectiv soluționarea cu control ulterior, potrivit prevederilor legale citate, a decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr..X./2012, prin care societatea a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia nu i-a fost comunicată perioada supusă inspecției fiscale, luând practic la cunoștință asupra acesteia numai urmare comunicării prin e-mail, în data de .X./2013,

a proiectului de raport de inspecție fiscală în vederea formulării de obiecțiuni, organul de soluționare a contestației reține că aceasta este nefondată în condițiile în care susținerea este în contradicție cu adresa nr..X. din data de .X./2013, anexată în copie la dosarul cauzei, adresă prin care societatea, prin reprezentanții săi legali – director general: .X. și contabil șef: .X., a transmis Direcției generale .X., urmare solicitării, *„documente justificative și explicații: 1. Lista firmizorilor și clienților S.C. .X. S.A., lista cuprinzând denumirea partenerului și codul fiscal; 2. Balanțele analitice pentru perioada .X./2007-.X./2012 în format xls; 3. Fișierul în format xls cuprinzând informațiile solicitate [...]”*.

Mai mult, potrivit prevederilor stipulate la art.98 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **la contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior**, iar inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, or, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, în cadrul ultimei acțiuni de inspecție fiscală privind taxa pe valoarea adăugată, acest impozit indirect a fost verificat pentru perioada .X./2005-.X./2006, prin urmare, perioada supusă inspecției fiscale, chiar dacă nu a fost înscrisă în Registrul unic de control al societății, așa cum rezultă copia Registrului Unic de Control corespunzător poziției .X. transmisă de societate, era evidentă/identificabilă.

În ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia durata inspecției fiscale nu respectă prevederile art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, respectiv aceasta nu putea fi mai mare de 6 luni, se reține că într-adevăr articolul invocat prevede că *în cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni*, însă termenul prevăzut de această normă legală este un termen menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale și nu de decădere, atât timp cât impunerea se face înăuntru termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, nefiind prevăzută nicio sancțiune pentru încălcarea acestuia, astfel că în cazul depășirii acestui termen organul de inspecție fiscală nu poate fi decăzut din dreptul de a întocmi raport de inspecție fiscală și de a emite decizie de impunere înăuntru termenului de prescripție al dreptului de a stabili obligații fiscale.

A.2. În ceea ce privește excepția ridicată de societate referitoare la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale în ceea ce privește anul 2007, respectiv taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente, susținând că, în conformitate cu prevederile art.91 alin.(1) și

alin.(2) din Codul de procedură fiscală, precum și Decizia nr..X./2013 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, termenul de prescripție vizând dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale aferente anului 2007 s-a prescris la data de .X./2013, respectiv, într-o interpretare mai largă, din coroborarea prevederilor art.90 alin.(3), art.91 alin.(1) și alin.(2), art.104 alin.(2), art.85 alin.(1) lit.b) și art.92 alin.(2) lit.b) din Codul de procedură fiscală, termenul de prescripție s-a împlinit cel târziu la 30 .X. 2013 pentru obligațiile suplimentare aferente anului 2007, se rețin următoarele :

Potrivit art.98 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).”

Totodată, potrivit art.91 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ:

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

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

iar potrivit art.23:

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

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, iar dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, termenul de prescripție a acestui drept începând să curgă de la data de 1 .X. a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, potrivit art.92 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

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

iar potrivit art.102 alin.(6) din același act normativ:

„(6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale - care este data menționată în registrul unic de control - și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Prin termen de prescripție, potrivit doctrinei se înțelege intervalul de timp stabilit de lege înăuntrul căruia trebuie exercitat dreptul la acțiune sub sancțiunea pierderii acestui drept, având în vedere, în cadrul acestui termen de prescripție, întreruperile și suspendările stipulate în cuprinsul aceluiași legi care prevăd termenul de prescripție.

Prin suspendarea prescripției se înțelege acea modificare a cursului acesteia ce constă în oprirea de drept a curgerii termenului de prescripție pe timpul cât durează situația ce îl pune pe titularul dreptului material la acțiune în imposibilitatea de a acționa. După încetarea suspendării, prescripția își reia cursul, socotindu-se și timpul curs înainte de suspendare.

Având în vedere că, așa cum s-a reținut mai sus, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 .X. a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care o generează, născându-se totodată dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, pentru debitul de natura taxei pe valoarea adăugată aferent anului 2007 termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art. 91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior

explicitat, începe să curgă de la data de .X./2008 și se împlinește la data de .X./2012 dacă acesta nu a fost întrerupt sau suspendat în conformitate cu prevederile stipulate la art.92 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Or, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, acțiunea de inspecție fiscală parțială a început la data de .X./2012, fiind înregistrată, în conformitate cu dispozițiile art.105 alin.(7), teza II - *“începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control”* - în Registrul Unic de Control al societății la poziția .X. - așa cum rezultă de altfel și din copia transmisă de societate a Registrului Unic de Control corespunzător poziției .X. - iar Decizia de impunere nr..X., contestată în cauză, a fost emisă la data de .X./2013.

Prin urmare, termenul de prescripție, care a început să curgă de la data de .X./2008, a fost suspendat pe perioada .X./2012 (data începerii inspecției fiscale) - .X./2013 (data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale), astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare aferente anului 2007 nu era prescris la data emiterii Deciziei de impunere nr..X./2013, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, fapt pentru care excepția ridicată de societate nu are temei legal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată.

A.3. Referitor la excepția invocată de către societate privind nulitatea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, respectiv în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor retailerilor în sumă de .X. lei și accesorii aferente, în temeiul prevederilor art.46 din Codul de procedură fiscală, motivată de faptul că titlul de creanță nu cuprinde la pct.III.6.3. motivele de fapt și suma taxei pe valoarea adăugată refuzată la deducere, așa cum prevede imperativ art.87 și art.43 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile din Anexa 2 la OPANAF nr.1021/2013, se rețin următoarele:

Potrivit art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a

organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, care stipulează că „*actul administrativ fiscal emis [...] prin intermediul unui centru de imprimare masivă este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie.”*

Totodată, se reține că elementele precizate la art.43 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "*vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță*" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres **acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor**, ele fiind enumerate la art.46 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută*, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate raportate la argumentele contestatarului cu privire la nulitatea parțială a Deciziei de

impunere nr..X./2013, respectiv faptul că titlul de creanță nu cuprinde la pct.III.6.3. motivele de fapt și suma taxei pe valoarea adăugată refuzată la deducere, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, neconstituind motive de nulitate a actului administrativ fiscal.

Totodată, se reține că în același sens este și Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr..X./2008, prin care instanța supremă a reținut că argumentele cu privire la nulitatea actului atacat nu sunt întemeiate atâta timp cât se referă la elemente pentru care legea nu prevede sancțiunea nulității actului încheiat.

Mai mult, potrivit prevederilor art.109 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării inspecției fiscale, care stipulează:

“(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate [...]

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;”

Decizia de impunere nr..X./2013 contestată în cauză și pentru care s-a solicitat constatarea nulității parțiale reprezintă titlul de creanță emis în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, act administrativ în care au fost consemnate constatările organelor de inspecție fiscală, atât din punct de vedere factual cât și legal, pentru obligația fiscală verificată, respectiv taxa pe valoarea adăugată, aferentă perioadei .X./2007-.X./2012, constatări care au fost prezentate detaliat la Cap.II din prezenta decizie.

Prin urmare, având în vedere că, potrivit celor menționate mai sus, argumentele aduse de contestatară nu au fost de natură să atragă nulitatea parțială a deciziei de impunere emisă în cauză, excepția ridicată de societate nu are temei legal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată.

În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile ridicate de contestatar, drept pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

B. În ceea ce privește debitele suplimentare și accesoriile aferente

B.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra naturii operațiunilor înscrise sub denumirea „risturn” în facturile întocmite de către clienții de retail în numele furnizorului S.C. .X. S.A. și înregistrate de societate în evidența contabilă cu semnul minus.

În fapt, în jurnalele de vânzări aferente anilor 2011 și 2012, societatea a înregistrat cu semnul minus o serie de facturi, care la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” aveau înscrisă mențiunea „risturn”, iar la rubrica „Client” societățile .X. și .X..

Urmare analizării documentelor, organele de inspecție fiscală au constatat că numerele de facturi - detaliate în anexa nr.19 și anexa nr.20 la raportul de inspecție fiscală - nu apar în plaja de numere alocate societății, precum și faptul că acestea reprezintă facturi întocmite de către clienți în numele furnizorului, procedură prevăzută la art.155 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, însă nu au fost înregistrate conform pct.72 alin.(8) lit.g) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în fapt, prin aceste facturi emise către S.C. .X. S.A. retailerii facturează diverse servicii de „marketing”, „card avantaj”, „avantaje clienți” etc. La solicitarea organelor de inspecție fiscală, reprezentanții societății au precizat că aceste sume reprezintă servicii efectuate de către retailerii în locațiile proprii de vânzare și sunt facturate în baza contractelor de retail.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrarea în jurnalele de vânzări cu semnul minus a acestor facturi nu reprezintă o ajustare a bazei de impunere pentru produsele facturate, conform prevederilor art.138 din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ci o diminuare a valorii totale de încasat de la clienți și implicit o diminuare a taxei pe valoarea adăugată colectată înregistrată la data facturării produselor livrate.

Astfel, având în vedere faptul că societatea a diminuat nejustificat taxa pe valoarea adăugată colectată – clienți de retail, organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X. lei.

În drept, la art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este reglementată baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării. Astfel, potrivit alin.(3) lit.a) al acestui articol, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

„(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

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

Totodată, potrivit art.138 lit.c) din același act normativ, baza de impozitare se reduce:

„c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată nu se cuprind risturnele acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei, iar în cazul în care acestea sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor baza de impozitare se reduce.

Totodată, se reține că, în explicitarea art.137 alin.(3) lit.a) enunțat mai sus, legiuitorul stipulează la pct.(19) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

*„(1) În sensul art. 137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț **nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări. De exemplu, un furnizor livrează bunuri și, potrivit înțelegerii dintre părți, furnizorul va acoperi orice cheltuieli cu eventuale remedieri sau reparații ale bunurilor livrate în condițiile în care aceste operațiuni sunt realizate de către client. Furnizorul nu va putea considera că sumele necesare acoperirii acestor cheltuieli sunt considerate reduceri de preț, acestea fiind în fapt remunerarea unui serviciu prestat de către client în contul său.** ”*

În conformitate cu aceste prevederi legale, risturnele nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări, exemplificându-se, în acest sens, dacă un furnizor livrează bunuri și,

potrivit înțelegerii dintre părți, furnizorul va acoperi orice cheltuieli cu eventuale remedieri sau reparații ale bunurilor livrate în condițiile în care aceste operațiuni sunt realizate de către client, acesta nu va putea considera că sumele necesare acoperirii cheltuielilor în cauză sunt considerate reduceri de preț, reprezentând în fapt remunerarea unui serviciu prestat de către client în contul său.

Așa cum rezultă din situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că prin facturile în cauză emise către S.C. .X. S.A. retailerii facturează diverse servicii de „marketing”, „card avantaj”, „avantaje clienți” etc., iar înregistrarea în jurnalele de vânzări cu semnul minus a acestor facturi nu reprezintă o ajustare a bazei de impunere pentru produsele facturate, conform prevederilor art.138 din Codul fiscal, ci o diminuare a valorii totale de încasat de la clienți și implicit o diminuare a taxei pe valoarea adăugată colectată înregistrată la data facturării produselor livrate.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea, prin contestația formulată, susține că în facturile în cauză, la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor”, este înscrisă mențiunea „risturn”, reprezentând reduceri comerciale ce au fost convenite contractual.

Având în vedere susținerea contestatarei, se reține că, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, reprezentanții societății au declarat că aceste sume reprezintă servicii efectuate de către retailerii în locațiile proprii de vânzare și sunt facturate în baza contractelor de retail.

Totodată, din analiza documentelor existe la dosarul cauzei, se reține că, urmare solicitării echipei de inspecție fiscală de a prezenta natura sumelor facturate de clienții de retail pentru fiecare factură în parte, personalul S.C. .X. S.A. a pus la dispoziția acestora o serie de tabele în format .xls cu descrierea sumelor facturate.

Din analiza acestor tabele în corelație cu Anexa nr.19 – *Situația privind diminuarea nejustificată a TVA colectată în relația cu clienții de retail S.C. .X. S.A. .X./2007-.X./2012*, se reține că pentru facturile înscrise în Anexa nr.19 la raportul de inspecție fiscală, societatea a declarat la rubrica „Descriere factură” că reprezintă acțiuni speciale - marketing național, card avantaj, avantaje clienți. Astfel, cu titlu de exemplificare, se reține că, în ceea ce privește:

- factura nr..X./2011, client .X., la rubrica „Descriere factură” este înscris „fact. Coop. cumulate, acțiuni speciale - mkt.national, 2% din .X./2011”;

- factura nr..X./2011, client .X., la rubrica „Descriere factură” este înscris „card avantaj, avantaje clienți, 0,8% din .X./2011”;
- factura nr..X./2011, client .X., la rubrica „Descriere factură” este înscris „risturn magazin nou .X.”.

Totodată, ca principiu economic, se reține că risturnele reprezintă reduceri de preț calculate asupra ansamblului operațiilor efectuate cu același cumpărător pe o perioadă determinată, respectiv prime de fidelitate acordate periodic de către firmă, de obicei anual, pentru clienții săi permanenți. Un alt înțeles al termenului risturn este o reducere acordată de către furnizor clientului, pentru depășirea plafonului valoric anual al cumpărăturilor, care a fost stabilit prin contract, iar potrivit definiției din Marele dicționar de neologisme, *risturnă* reprezintă *suma restituită de vânzător cumpărătorului, care a fost fixată anticipat în raport cu importanța cifrei de afaceri.*

Mai mult, din analiza tabelelor în cauză întocmite de societate, se reține că pentru aceeași perioadă .X. – .X./ 2011, este facturat risturn de 1% cu factura nr. 2011, client .X., respectiv la rubrica „Descriere factură” este înscris „risturn CA 1%”. Având în vedere că această factură nu se regăsește în Anexa nr.19 – *Situația privind diminuarea nejustificată a TVA colectată în relația cu clienții de retail S.C. .X. S.A. .X./2007- .X./2012* la raportul de inspecție fiscală, rezultă că operațiunea, astfel cum a fost înscrisă în factură, a fost acceptată de către organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus raportate la prevederile legale citate și explicitate, faptul că societatea nu a înțeles să depună, pe lângă facturile în speță și Acordul pentru implementarea procedurii de emisie a facturii în numele și în contul furnizorului .X. SA pentru reducerile comerciale primite de la furnizor ulterior livrării produselor (semnat cu .X.), niciun alt document în susținerea acestui capăt de cerere, în condițiile în care afirmațiile contestatei - nesuținute cu documente justificative - sunt în contradicție cu propriile declarații, astfel cum au fost înscrise în tabelele întocmite mai sus menționate, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că prin facturile în cauză emise către S.C. .X. S.A. retailerii facturează diverse servicii de „marketing”, „card avantaj”, „avantaje clienți” etc.

Se reține că potrivit art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *„în cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.*

Totodată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrarea în jurnalele de vânzări cu semnul minus a acestor facturi nu reprezintă o ajustare a bazei de impunere pentru produsele facturate, conform prevederilor art.138 din Codul fiscal. În acest sens, organul de soluționare a contestației are în vedere faptul că, potrivit art.138 lit.c) din Codul fiscal, baza de impozitare se reduce în cazul în care risturnele sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor și numai în situația în care acestea nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări, condiție neîndeplinită în speță.

Astfel, în cauză devin incidente prevederile stipulate la art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

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

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

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

B.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de .X. S.R.L. constând în auditul pachetului de raportare financiară al societății pentru includerea în situațiile financiare consolidate ale grupului, în condițiile în care necesitatea achiziționării acestor servicii în folosul operațiunilor sale taxabile nu se justifică având în vedere că întocmirea situațiilor financiare consolidate este obligația societății-mamă.

În drept, S.C. .X. S.A. este parte a grupului .X., respectiv .X., efectuând în acest sens diverse tranzacții cu societățile din grup.

În perioada .X. 2007-.X. 2012, S.C. .X. S.A. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în baza facturilor emise de .X. pentru serviciile de auditare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii sunt servicii de auditare a raportărilor de grup către compania-mamă, fiind comandate de compania-mamă, precum și faptul că, în conformitate cu prevederile art.4-art.8 din O.M.F.P. nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, pct.3 Cap.1 din O.M.F. nr.772/2000 de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor, art.5 alin.(1) și art.7 alin.(2) din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, preluate în O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, S.C. .X. S.A. avea obligația să auditeze situațiile financiare anuale doar conform reglementărilor naționale în domeniu, întocmirea situațiilor financiare consolidate fiind obligația societății mamă.

Astfel, în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate justifica necesitatea efectuării cheltuielilor privind auditul situațiilor financiare în conformitate cu standardele de contabilitate ale altor țări în scopul activității proprii, fapt pentru care au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă cu suma totală de .X. lei (anexele nr.22 și nr.23).

În drept, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare începând cu data de .X./2007:

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în perioada .X./2007-.X./2009, prevede:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5); ”

Precizăm că la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi similare pe perioada efectuării operațiunilor în cauză.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile stipulate art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

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

Totodată, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că, față de constatările organelor de inspecție fiscală, astfel cum au fost detaliate în prezenta decizie, la Capitolul II (Taxa pe valoarea adăugată deductibilă – lit.a), societatea susține că, atât din Scrisoarea de angajament a .X. cât și din facturile emise, rezultă incontestabil că serviciile de audit ale raportărilor de grup către compania-mamă nu se făceau la comanda acesteia, ci potrivit instrucțiunilor/reglementărilor contabile ale acesteia. Totodată, contestatara precizează că pentru a avea acces la tranzacțiile cu societățile din grup și implicit la beneficiile ce decurg din acestea, trebuia să îndeplinească anumite cerințe, respectiv achiziționarea serviciilor de auditare necesare consolidării la nivel

de grup, în conformitate cu instrucțiunile/reglementările contabile ale grupului, astfel că, prin contractarea acestor cheltuieli, își putea desfășura în condiții optime activitatea și realiza operațiuni taxabile.

Astfel, din analiza Scrisorii de angajament a .X. din data de 14 .X. 2007, anexată în copie la dosarul cauzei, se reține că aceasta a fost întocmită pentru a confirma termenii angajamentului încredințat societăților .X. S.R.L. și .X. S.R.L. în vederea realizării unui audit pentru S.C. .X. S.A. („Societatea”), termenii și condițiile aplicându-se serviciilor pentru exercițiul încheiat la 31 .X. 2007, și anume:

- Auditul situațiilor financiare ale Societății la 31 .X. 2007, întocmite în conformitate cu reglementările legale românești prevăzute în Ordinul nr.1752/2005 și emiterea raportului de audit aferent; aceste servicii urmau să fie prestate de .X. S.R.L.;

- Auditul pachetului de raportare financiară al Societății la 31 .X. 2007, întocmit în conformitate cu instrucțiunile contabile ale Grupului .X., pentru includerea în situațiile financiare consolidate ale Grupului .X. la 31 .X. 2007 și emiterea raportului de audit aferent; aceste servicii urmau să fie prestate de .X. S.R.L.

De asemenea, se reține că raportul de audit asupra pachetului de raportare financiară va fi adresat auditorilor Grupului .X. (.X.), iar raportul de audit asupra situațiilor financiare întocmite în conformitate cu Ordinul nr.1752/2005 va fi adresat acționarilor Societății și celor care au solicitat.

Din analiza facturilor în cauză, anexate în copie la dosarul cauzei, se reține că acestea au fost emise de .X. S.R.L. către S.C. .X. S.A. pentru servicii constând în auditare pachet de raportare financiară în conformitate cu instrucțiunile contabile ale Grupului. Astfel, cu titlu de exemplificare, se reține factura nr..X./2007, în care la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” este menționat „Auditul pachetului de raportare financiară al societății la .X./2006 în conformitate cu instrucțiunile contabile ale Grupului .X.”.

Totodată, se reține că o societate-mamă trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate dacă aceasta face parte dintr-un grup de societăți și îndeplinește una dintr-o serie de condiții, așa cum prevede art.7 alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data .X./2009, potrivit căruia:

„(2) O societate-mamă trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate dacă aceasta face parte dintr-un grup de societăți și îndeplinește una dintre următoarele condiții:

a) deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă societate denumită filială;

b) este acționar sau asociat al unei societăți și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale societății în cauză (filială), care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor lor de vot;

c) este acționar sau asociat al unei societăți și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților societății, ca urmare a unui acord cu alți acționari sau asociați;

d) este acționar sau asociat și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra filialei, în temeiul unui contract încheiat cu societatea comercială în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze;

e) societatea-mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă ori control asupra unei filiale;

f) este acționar sau asociat și are dreptul de a numi ori de a revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale filialei; sau

g) societatea-mamă și filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societatea-mamă;”

Prevederi identice sunt stipulate și la art.11 alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de .X./2010.

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că auditul situațiilor financiare ale S.C. .X. S.A., întocmite în conformitate cu reglementările legale românești prevăzute în Ordinul nr.1752/2005, a fost efectuat de .X. S.R.L., în timp ce auditul pachetului de raportare financiară al S.C. .X. S.A., întocmit în conformitate cu instrucțiunile contabile ale Grupului .X., a fost efectuat de .X. S.R.L. în vederea includerii în situațiile financiare consolidate ale Grupului .X., situații financiare consolidate pe care societatea-mamă parte a grupului avea obligația să le întocmească.

Astfel, se reține că, pentru a-și consolida conturile și/sau pentru a-și întocmi propriile raportări, respectiv pentru a-și duce la îndeplinire propriile obligații legale, societatea-mamă avea nevoie de o serie de

rapoarte cu informații de la societățile din grup, în speță de la S.C. .X. S.A., pregătite într-un format specific, certificate de o societate de audit.

Prin urmare, serviciile facturate de .X. S.R.L., pentru care S.C. .X. S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată, respectiv necesitatea achiziționării acestora în folosul operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.A. nu se justifică, acestea fiind în fapt, așa cum s-a reținut mai sus, necesare societății-mamă.

În ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia a îndeplinit condițiile de formă prevăzute la art.146 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, respectiv deține facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere faptul că prin prevederile invocate sunt reglementate numai cerințele de formă, or, așa cum s-a precizat mai sus, acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată a fost condiționată de legiuitor de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, astfel că, atâta timp cât societatea nu a îndeplinit cerințele de fond, îndeplinirea sau nu a cerințelor de formă nu este suficientă pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în perioada verificată, rezultă că mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de .X. S.R.L. constând în auditul pachetului de raportare financiară al societății pentru includerea în situațiile financiare consolidate ale grupului .X., fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

B.3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor constând în „bonus marketing”, „bonus logistic”, „servicii de mercantizare și administrare”, „servicii marketing”,

„servicii raportare administrativ-financiară”, „servicii implementare produse magazine noi”, „aniversare/evenimente”, „acțiuni speciale”, „card avantaj”, facturate de principalii clienți de retail ai societății în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că aceste servicii au fost prestate de către prestator și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în perioada .X. 2010-.X. 2012, S.C. .X. S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor constând în „bonus marketing”, „bonus logistic”, „servicii de mercantizare și administrare”, „servicii marketing”, „servicii raportare administrativ-financiară”, „servicii implementare produse magazine noi”, „aniversare/ evenimente”, „acțiuni speciale”, „card avantaj”, facturate de principalii clienți de retail, și anume .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., în baza contractelor de retail și a anexelor la aceste contracte.

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile facturate reprezintă cheltuieli de desfacere ale retailerilor, iar întrucât reprezentanții societății nu au prezentat niciun fel de documente care să ateste că serviciile facturate au fost efectiv prestate (nu s-a probat realitatea operațiunilor facturate) și că acestea sunt aferente operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.A., echipa de inspecție fiscală, în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 și art.67 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă cu suma totală de .X. lei (anexele nr.24, nr.25 și nr.26).

În drept, sunt aplicabile prevederile stipulate la art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, citate la Cap.III lit.B.2. din prezenta decizie, cu precizarea că la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi similare pe perioada efectuării operațiunilor.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea

acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

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

Totodată, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, se reține că organele de inspecție fiscală, urmare verificărilor efectuate, au constatat că, în baza contractelor de retail și a anexelor la aceste contracte, principalii clienți de retail - detaliați în situația de fapt - au facturat către S.C. .X. S.A. mai multe servicii, bonusuri și alte reduceri comerciale.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că, pe lângă facturile emise pentru reduceri comerciale și bonusuri acordate în funcție de volumul vânzărilor, servicii de publicitate „in foldere”, constând în publicarea de către retaileri în pliantele și cataloagele proprii a unor imagini și texte de reclamă, acceptate de către echipa de inspecție fiscală, o parte din serviciile facturate de clienții de retail, constând în „bonus marketing”, „bonus logistic”, „servicii de mercantizare și administrare”, „servicii marketing”, „servicii raportare administrativ-financiară”, „servicii implementare produse magazine noi”, „aniversare/ evenimente”, „acțiuni speciale”, „card avantaj”, reprezintă cheltuieli de desfacere ale retailerilor și nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.A.

De asemenea, se reține că, la solicitarea echipei de inspecție fiscală, reprezentanții societății nu au prezentat niciun fel de documente care să ateste că serviciile facturate au fost efectiv prestate (nu s-a probat realitatea operațiunilor facturate) și că acestea sunt aferente operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.A.

Se reține că, față de constatarile organelor de inspecție fiscală, astfel cum au fost detaliate în prezenta decizie, la Capitolul II (Taxa pe valoarea adăugată deductibilă – lit.b), societatea susține că a îndeplinit atât condițiile de fond cât și cele de formă, precizând că, în ceea ce privește condițiile de fond, achiziția de servicii accesorii de la societățile de retail,

constând în publicitate, marketing/mercantizare, logistică etc. este justificată economic și în directă legătură cu operațiunile taxabile ale societății, respectiv vânzarea de zahăr.

Totodată, se reține că, în susținerea acestui capăt de cerere contestatara a depus procese-verbale de recepție a serviciilor încheiate cu societățile de retail, și anume procese-verbale încheiate între S.C. .X. S.A., în calitate de beneficiar, și S.C. .X. S.R.L. din .X., respectiv S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X. S.A. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X., S.C. .X. S.R.L., în calitate de prestatori, în care la rubrica „Descrierea serviciilor” sunt menționate: servicii mercantizare și administrare gamă sortimentală, serviciu logistic - livrare centralizată la depozit, discount logistic, serviciu promovare radio intern diverse localități, acțiuni speciale, aniversări/evenimente, bonus logistic, rabat cash&carry, servicii impulsionează vânzări, buget marketing, cheltuieli marketing, servicii promovare mărci, marketing aniversar, servicii de marketing, servicii de publicitate, onorariu de listare etc.

Astfel, cu titlu de exemplificare se reține:

- procesul-verbal de recepție a serviciilor din data de .X./2010, încheiat între S.C. .X. S.A., în calitate de beneficiar, și S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de prestator, pentru serviciile prestate/facturate în perioada .X. – .X. 2010 conform facturilor: nr..X./2010, nr..X./2010, nr..X./2010 și nr..X./2010, în care la rubrica „Descrierea serviciilor” este menționat: serviciu logistic - livrare centralizată la depozit .X.-.X., respectiv .X., 2,7%, servicii mercantizare și administrare gamă sortimentală .X., respectiv .X., 3,25%, conform contract nr..X./2010;

- procesul-verbal de recepție a serviciilor din data de 01.07.2010, încheiat între S.C. .X. S.A., în calitate de beneficiar, și S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de prestator, pentru serviciile prestate/facturate în perioada .X. - .X. 2010 conform facturilor: nr..X./2010, nr..X./2010, nr..X./2010, nr..X./2010, nr..X./2010, nr..X./2010 și nr..X./2010, în care la rubrica „Descrierea serviciilor” este menționat: discount logistic .X. 2010 2,60%, respectiv .X. 2010 2,70%, discount logistic .X.+diferențe .X.-.X.-.X. 2010 2,70%, servicii mercantizare și administrare gamă .X. 2010 1,80%, respectiv .X. 2010 3,25%, servicii mercantizare și administrare gamă .X. + diferențe .X.-.X. 2010 3,25%, serviciu promovare radio intern .X., conform contract .X./2006 și Anexa 4 la contractul nr..X./2010 zaharoase;

- procesul-verbal de recepție a serviciilor din data de .X./2012, încheiat între S.C. .X. S.A., în calitate de beneficiar, și S.C. .X. S.A. din .X., în calitate de prestator, pentru serviciile prestate/facturate în perioada .X.-.X. 2012 conform facturilor: nr..X./2012, nr..X./2012 și nr..X./2012, în care

la rubrica „Descrierea serviciilor” este menționat: facturare cumul bonus logistic număr contract .X./2006, servicii logistice .X.-X. 2012 .X., bonus depozit central 1,50%, facturare cooperari cumulate numar contract .X./2006 marketing național .X.-X. 2012 R acțiuni speciale 2,50%, aniversare/evenimente număr contract .X./2006 .X. -X. 2012 .X.;

- procesul verbal de prestări servicii încheiat în data de .X./2012 între S.C. .X. S.A. și S.C. .X. S.R.L. din .X., în care se menționează că, în scopul îndeplinirii condițiilor de formă impuse de Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu privire la deducerea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, părțile atestă prestarea serviciilor menționate în anexa, respectiv *Listă facturi emise în perioada .X./2012-.X./2012*, în care, în ceea ce privește factura nr..X./2012 la rubrica „Taxă” este înscris servicii impulsionează vânzări .X., iar în ceea ce privește factura nr..X./2012 la rubrica „Taxă” este înscris cheltuieli marketing .X.;

- procesul-verbal de recepție a serviciilor din data de .X./2014, încheiat între S.C. .X. S.A., în calitate de beneficiar, și S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de prestator, pentru serviciile prestate/facturate în perioada .X. 2010-.X. 2012, respectiv pentru un număr de .X. de facturi detaliate într-o situație tabelară, în care la rubrica „Descrierea serviciilor” este menționat: servicii de marketing, servicii de publicitate – publicațiile cumpărătorului, onorariu de listare;

- procesul-verbal de recepție a serviciilor din data de .X./2011, încheiat între S.C. .X. S.A., în calitate de beneficiar, și S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de prestator, pentru serviciile prestate/facturate în perioada .X.-X. 2011 conform facturilor: nr..X./2011, nr..X./2011 și nr..X./2011, în care la rubrica „Descrierea serviciilor” este menționat: „.X. WKZ % necalculat .X. cf contract .X. 2,45% din .X. lei CA .X.; .X. WKZ % necalculat .X. cf contract .X. 2,45% din .X. lei CA .X.; .X. WKZ % necalculat .X. cf ctr .X. 2,45% din .X. lei CA”.

Din analiza proceselor-verbale de recepție a serviciilor mai sus menționate, se reține că acestea nu reprezintă, în fapt, decât o înșiruire a facturilor de prestări servicii emise de clienții de retail, cu identificarea numărului facturii, a datei de emisie, a valorii facturate și cu descrierea succintă a denumirii serviciului, fără nicio altă mențiune din care să rezulte în concret în ce au constat serviciile facturate.

Mai mult, se reține că pe lângă aceste procese-verbale contestatara nu înțelege să depună niciun alt document/înscris în baza căruia să justifice prestarea efectivă a serviciilor facturate, respectiv necesitatea prestării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor

sale taxabile, cum ar fi: situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare - documente cu caracter specific în funcție de natura fiecărui serviciu *prestat*.

În subsidiar, se reține că procesul-verbal de recepție a serviciilor încheiat între S.C. .X. S.A și S.C. .X. S.R.L. din .X. *pentru serviciile prestate/facturate în perioada .X. 2010-.X. 2012*, este întocmit în data de .X./2014, ulterior încheierii acțiunii de inspecție fiscală, iar în ceea ce privește procesele-verbale de recepție a serviciilor încheiate de S.C. .X. S.A cu S.C. .X. S.R.L. din .X., acestea poartă amprenta ștampilei S.C. .X. S.R.L. din .X..

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că simpla prezentare a unor procese-verbale de recepție a serviciilor încheiate între S.C. .X. S.A. și societățile de retail, care conțin informații lapidare, fără elemente și/sau documente de identificare concretă a modalității de efectuare a serviciilor în cauză, respectiv servicii de *publicitate, marketing/mercantizare, transport de la depozitul central la locatiile magaziiilor, raportare administrativ-financiară* - astfel cum au fost împărțite pe 4 mari categorii de către contestatară -, nu este de natură să facă dovada prestării serviciile facturate în cauză și măsura în care sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății.

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

Totodată, afirmația contestată potrivit căreia este nejustificată aprecierea organelor de control cu privire la faptul că serviciile nu s-ar fi prestat efectiv, argumentând în acest sens faptul că societățile de retail cu care a contractat serviciile în cauză au un bun renume pe plan național și este de notorietate că desfășoară în mod continuu acțiuni de marketing, publicitate, mercantizare etc. în scopul creșterii vânzărilor atât în beneficiul propriu cât și al clienților/furnizorilor lor, nu poate fi reținută întrucât, potrivit celor expuse mai sus, efectuarea corespunzătoare a serviciului facturat trebuie probată, or în cauză nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte modalitatea de prestare a fiecărui serviciu în funcție de natura acestuia, respectiv de *publicitate, marketing/mercantizare, transport de la depozitul central la locatiile magaziiilor, raportare administrativ-financiară*.

În ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia este nelegală condiționarea de către organele de inspecție fiscală a acordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de justificarea prestărilor prin prisma prevederilor stipulate la Titlul II – *Impozitul pe .X.t* din Codul fiscal, respectiv prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precizăm că, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, echipa de inspecție fiscală a procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă având în vedere nerespectarea prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar citarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor stipulate la pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal s-a făcut în vederea exemplificării documentelor în baza cărora se justifică prestarea efectivă a serviciilor, și anume „*probarea prestării efective a serviciilor putea fi efectuată printr-o serie de documente anexate la facturi și contracte, precum cele exemplificate la pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, republicată, cu modificările ulterioare.*”

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în perioada verificată, rezultă că mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de societățile de retail, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva**

Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

B.4. În ceea ce privește solicitarea contestatarii de anulare în parte a actelor atacate cu privire la accesoriile calculate în perioada .X./2012-.X./2013, susținând că acestea au fost calculate în mod eronat, întrucât prin Decizia de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei (decont de TVA nr..X. din .X./2012) și în sumă de .X. lei (decont de TVA .X. din .X./2012), creanța fiscală a societății în sumă de .X. lei devenind astfel exigibilă cu data de .X./2012, iar cea în sumă de .X. lei devenind exigibilă cu data de .X./2012, aceste sume fiind îndestulătoare să acopere debitele principale de TVA, precum și accesoriile aferente din actele atacate încă din data de .X./2012, se rețin următoarele:

Inspecția fiscală în cauză, care s-a finalizat prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2013 contestată, a avut drept obiectiv soluționarea cu control ulterior a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr..X./2012, aferent perioadei .X./2007-.X./2012, prin care societatea a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că, urmare solicitării de către contribuabil a rambursării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, s-a aprobat rambursarea sumei solicitate, respectiv S.C. .X. S.A. a beneficiat de această sumă atât prin compensare cu alte obligații fiscale cât și prin restituire efectivă prin virament bancar, însă rambursarea sumelor solicitate s-a acordat cu inspecție fiscală ulterioară, în conformitate cu prevederile legale citate la Cap.III, lit.A.1. din prezenta decizie, cu alte cuvinte, sub rezerva controlului ulterior.

Urmare inspecției fiscale ulterioare, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar de plată în perioada verificată, respectiv .X./2007-.X./2012, taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

Totodată, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de majorări/dobânzi de întârziere în sumă totală de .X. și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, situația privind modul de calcul al acestor accesorii fiind detaliată la anexa nr.28 la raportul de inspecție fiscală.

Astfel, din analiza anexei nr.28 - *Situație calcul majorări de întârziere/ dobânzi pentru T.V.A. stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală S.C. .X. S.A. .X./2007-.X./2012*, se rețin următoarele:

B.4.1. Referitor la dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere pentru debitele stabilite suplimentar de plată pentru fiecare perioadă fiscală având în vedere data scadenței obligațiilor de plată (data de 25 a lunii următoare), respectiv au calculat dobânzi/majorări de întârziere începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență (26 ale lunii) până la data de .X./2013, data încheierii inspecției fiscale, ținând cont totodată și de perioadele în care societatea a înregistrat suprasolvire în perioada supusă verificării.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că, în perioada desfășurării inspecției fiscale în cauză, respectiv în datele de .X./2012 și .X./2012, societatea a depus deconturi de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare (nr..X. din .X./2012 și nr..X. din .X./2012).

Mai mult, se reține că sumele solicitate la rambursare prin deconturile de TVA mai sus menționate, au fost aprobate parțial în data de .X./2013 prin Decizia de impunere nr..X. (s-a aprobat la rambursare taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei), urmare efectuării unei inspecții fiscale anticipate.

Astfel, în drept, sunt aplicabile prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile stipulate la art.119 alin.(1) potrivit cărora:

„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”,

ale art.120 alin.(1):

„(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”,

ale art.24:

„Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege.”

și ale art.116 alin.(1), alin.(4), alin.(5) lit.b) și alin.(6):

„(1) Prin compensare se sting creanțele statului sau unităților administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, cu condiția ca respectivele creanțe să fie administrate de aceeași autoritate publică.

(4) Dacă legea nu prevede altfel, compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile.

(5) În sensul prezentului articol, creanțele sunt exigibile:

b) la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, în limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii;

(6) Compensarea se constată de către organul fiscal competent, la cererea debitorului sau din oficiu. Dispozițiile art. 115 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi, care se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Creanțele fiscale se sting prin compensare, care se constată de către organul fiscal competent la cererea debitorului sau din oficiu, iar compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, creanțele sunt exigibile la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, în limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere până la data de .X./2013, în condițiile în care, în datele de .X./2012 și .X./2012, societatea a depus deconturi de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, sume îndestulătoare să acopere debitele de natura taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar în sarcina contribuabilului, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din

Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, **în ceea ce privește suma de .X. lei**, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală pe baza informațiilor furnizate de organele de administrare să procedeze la recalcularea cuantumului dobânzilor/majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ținând seama de faptul că dreptul contribuabilului la rambursarea taxei pe valoarea adăugată se naște la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare în limita sumei aprobate la rambursare.

Organul de soluționare a contestației are în vedere faptul că organul de administrare nu poate interveni asupra accesoriilor calculate de organul de inspecție fiscală, conform procedurii în vigoare, decizia de impunere neputând fi cenzurată decât de organul specializat în cadrul procedurii administrative de soluționare a contestației.

Este adevărat faptul că depunerea deconturilor de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare a avut loc în afara perioadei supuse inspecției fiscale .X./2007-.X./2012, însă recalcularea dobânzilor/majorărilor de întârziere se impune a fi efectuată de organele de inspecție fiscală în considerarea faptului că perioada de calcul a accesoriilor a fost .X./2007-.X./2013, astfel cum este precizat în cuprinsul Deciziei de impunere nr..X./2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, iar cele două deconturi în cauză au fost depuse la organul fiscal înăuntrul acestei perioade pentru care au fost calculate accesoriile.

În ceea ce privește calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere prezentat de societate în probațiune la Anexa 6 la contestație se reține că nivelul majorării de întârziere utilizat de contestatar pentru perioada .X./2007-.X./2010 este de 0,01%/zi, în timp ce, potrivit prevederilor art.116 alin.(5), respectiv, în funcție de perioada incidentă, art.120 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, *„nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere”*.

B.4.2. Referitor la penalități de întârziere în sumă de .X. lei

Prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.50/2013 privind reglementarea unor măsuri fiscale, la art.II pct.2 s-a stipulat:

„(2) Pentru obligațiile de plată cu scadența până la data de 1 .X. 2013 care se sting după această dată, se aplică nivelul de penalitate de întârziere potrivit legislației în vigoare până la data de 1 .X. 2013.”

Totodată, potrivit art.120¹ alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de 1 .X. 2013:

„(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse. ”

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale, se datorează penalități de întârziere, nivelul penalităților de întârziere stabilindu-se în funcție de numărul de zile scurse de la scadență până la data la care se realizează stingerea. Dacă stingerea obligațiilor fiscale principale nu se realizează în termen de 90 de zile de la scadența acestora, după împlinirea acestui termen, nivelul penalităților de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, precum și faptul că, potrivit Anexei nr.28 la raportul de inspecție fiscală, cuantumul taxei pe valoarea adăugată stabilit suplimentar pe cumulat până la data de .X./2012, respectiv în perioada verificată .X./2007-.X./2012, este în sumă de .X. lei, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere în sumă în sumă de .X. lei (.X. x 15%) prin aplicarea nivelului penalităților de întârziere de 15%, întrucât până la data de .X./2012, data depunerii decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr..X., au trecut mai mult de 90 de zile.

Mai mult, având în vedere calculul obligațiilor fiscale accesorii prezentat de societate în probațiune la Anexa 6 la contestație, se reține că, în ceea ce privește cuantumul penalităților de întârziere, acesta este identic

cu cel calculat de către organele de inspecție fiscală, respectiv în sumă de .X. lei.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, **în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, **în ceea ce privește suma totală de .X. lei**, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, **în ceea ce privește suma de .X. lei**, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală pe baza informațiilor furnizate de organele de administrare să procedeze la recalcularea cuantumului obligațiilor fiscale accesorii datorate bugetului general consolidat, ținând

cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și să emită un nou act administrativ fiscal.

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

DIRECTOR GENERAL