



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de

Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

ANAF

Agenția Națională de Administrare Fiscală

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

Tel : 021 319 97 54

Fax. 021 336 85 48

Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 97 din 2016

privind soluționarea contestației formulate
de **.X. S.R.L. din .X.**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. **A_SLP 2653/ 17.12.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./14.12.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_2653/17.12.2015 asupra contestației formulate de .X. S.R.L. înregistrată la ORC sub nr. .X. având CUI .X., cu sediul social în .X., strada .X., județul .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./28.01.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./28.10.2015.

.X. S.R.L. solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./28.10.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și exonerarea de la plata sumei de **.X. lei**, reprezentând :

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

Întrucât prin contestație, societatea a precizat că înțelege să conteste impozitul pe profit în sumă de .X. lei și accesoriiile aferente, precum și TVA în sumă de .X. lei și accesoriiile aferente, fără a preciza quantumul accesoriiilor, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat clarificări organului fiscal emitent, cu adresa nr.A_SLP 2653/18.02.2016, iar prin adresa nr..X./24.02.2016 înregistrată sub nr.A_SLP 419/724.02.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au precizat quantumul accesoriiilor aferente impozitului pe profit și TVA, contestate.

La data înregistrării contestației societatea se regăsea la poziția .X. din O.P.A.N.A.F. nr.3661/2014 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **02.11.2015**, așa cum rezultă din confirmarea de primire a acestuia, anexată în copie la dosar, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă prin poștă la data **27.11.2015**, conform ștampilei Oficiului Poștal .X. aplicată pe plicul de expediere aflat în copie la dosarul cauzei.

Având în prevederile art.352 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și 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 O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./28.10.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., .X. S.R.L. susține următoarele :

A. Motive de nelegalitate de ordin procedural

1. Prescripția dreptului de a stabili obligații suplimentare pentru anul 2008

.X. S.R.L. susține că organele fiscale nu au respectat prevederile legale din Codul de procedură fiscală privind calculul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru anul 2008, respectiv impozitul pe profit în sumă de .X. lei și accesoriile aferente, precum și TVA aferentă lunii decembrie 2008 în sumă de .X. lei și accesoriile aferente.

2. Dispoziții legale incidente ignorate de organele de inspecție fiscală

Având în vedere că baza impozabilă pentru impozitul pe profit s-a constituit pe întreg parcursul anului 2008, iar inspecția fiscală a demarat în data de 05.05.2014, societatea susține lipsa dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit suplimentar pentru anul 2008 și TVA pentru luna decembrie 2008 (la TVA perioada impozabilă fiind luna calendaristică) ca urmare a intervenirii prescripției extinctive, reglementată de prevederile art.91 și art.23 din Codul de procedură fiscală.

Contestatară susține că, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat începutul prescripției în funcție de momentul în care ar trebui să fie depusă Declarația anuală de impozit pe profit pentru anul 2008, respectiv în cursul anului 2009 și Decontul de TVA pentru luna decembrie 2008, respectiv în cursul lunii ianuarie 2009 și nu în funcție de momentul stabilit de dispozițiile legale anterior menționate.

Societatea precizează că o declarație fiscală nu dă naștere la o bază de impozitare, ci dimpotrivă, declarația fiscală are la baza existența unei baze de impunere deja constituită, aceasta fiind o condiție apriori pentru întocmirea oricărei declarații fiscale, astfel din punct de vedere legal, baza de impunere este deja constituită la momentul depunerii declarației fiscale, urmare a derulării operațiunilor de către contribuabil, impozabile din punct de vedere al impozitului pe profit sau a faptului generator a TVA.

Societatea contestatară susține că :

- în cazul impozitului pe profit, în conformitate cu dispozițiile art.19 din Codul Fiscal, evenimentul care duce la constituirea bazei de impozitare este reprezentat de totalitatea tranzacțiilor generatoare de venituri și cheltuieli în perioada de raportare, care este anul calendaristic, deci constituirea bazei de impunere are loc în intervalul 1 ianuarie - 31 decembrie al fiecărui an.

- în cazul TVA, faptul generator intervine la data livrării de bunuri sau prestării de servicii (art.134¹ alin.1 din Codul Fiscal), deci baza de impunere pentru operațiunile lunii decembrie 2008 s-a constituit în cursul acelei luni.

Astfel, societatea apreciază că organele de inspecție fiscală nu mai erau îndreptățite să stabilească impozit pe profit suplimentar pentru anul 2008 și respectiv TVA pentru luna decembrie 2008, atâta timp cât termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.01.2009 (anume anul următor constituirii bazei de impozitare, care s-a încheiat, în ceea ce privește anul 2008 la 31.12.2008) și s-a împlinit la data de 31.12.2013 (anume la împlinirea legală a celor cinci ani în care se putea realiza acest lucru), iar inspecția fiscală a demarat abia în data de 05.05.2014 (anume la aproximativ 5 luni după expirarea termenului de prescripție).

Societatea invocă considerentele din Decizia nr. 405/27.01.2012 și Decizia nr. 951/26.02.2014, ambele emise de Inalta Curte de Casație și Justiție - Secția Contencios Administrativ și Fiscal care, în opinia sa, clarifică problema referitoare la momentul de la care se naște dreptul organului fiscal de a analiza corectitudinea, acuratețea îndeplinirii obligațiilor fiscale și respectiv momentul la care acest termen se împlinește și în consecință, se stinge acest drept.

B. Motive de nelegalitate de ordin substanțial

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei cu diferența de calcul a redevenței plătite de .X. S.R.L. către .X. și .X., .X. S.R.L. susține că are un singur asociat/acționar, firma .X., care deține 100% din părțile sociale, iar Grupul .X. are în componența sa două mari companii, respectiv .X. și .X., acționar al .X. cu 60 %.

Referitor la metoda de calcul a redevențelor, contestatara arată că nu a încălcat nicio dispoziție legală, iar contractele încheiate în data de 02.01.1998 și 28.08.2002 sunt valabil încheiate și reprezintă legea părților, așa cum prevăd dispozițiile art.1270 și art.1169 Noul Cod Civil și art. 969 Cod Civil 1864.

Conform Convenției de Licență încheiată de .X. S.R.L., în calitate de concesionar în data de 02.01.1998 cu .X. A.S., în calitate de concedent, suma redevenței se calculează prin aplicarea unui procent de 4% la vânzările brute

derivând din vânzarea drojdiei pentru panificație, iar conform Convenției de Licență încheiată în data de 28.08.2002 cu .X. A.S., în calitate de concesionar, suma redevenței se calculează prin aplicarea unui procent de 5% la vânzările brute derivând din vânzarea produselor, respectiv: amelioratori, mixuri, premixuri și a alte produse pentru industria de panificație, patiserie și cofetărie.

Societatea susține că redevența stabilită prin contractele de redevență nu este peste nivelul pieței și că nu există o prevedere legală privind calculul redevenței raportat la vânzările nete, mai ales că inspecțiile fiscale anterioare nu au identificat deficiențe conform Codului Fiscal și Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Turcia.

Contestatară invocă o definiție a termenului "*vânzări brute*" folosit ca bază de calcul a redevenței, din Dicționarul de termeni financiari al Editurii Hrama, potrivit căreia venitul total obținut din vânzările de mărfuri într-o anumită perioadă, de către o companie înainte de scăderea retururilor, a reducerilor de preț și a cheltuielilor de transport.

Societatea invocă în susținere prevederile pct.33 alin.(1) din Secțiunea 6 a O.M.P.F. nr.3055/2009 privind Reglementări contabile conforme cu Directiva a-IV-a a Comunității Economice Europene referitoare la calculul cifrei de afaceri nete și pretinde că nu există nicio metodă de calcul a redevenței, aceasta fiind lăsată la latitudinea părților contractante.

Totodată, susține că metoda de calcul a redevenței la prețul brut este o metodă foarte răspândită la nivel internațional, iar pentru concedent cel mai important este prețul brut (prețul indicativ), pentru că în baza prețului indicativ acesta poate urmări nivelul redevenței obținute, concedentul nefiind interesat de eventualele reduceri comerciale pe care concesionarul le acordă clienților săi, de natura sau mărimea acestor reduceri.

Deci calcularea redevenței din volumul vânzărilor brute este o condiție contractuală, în timp ce acordarea de reduceri comerciale este o condiție generată de piață, arătând că nici aceste condiții contractuale și nici nivelul redevenței nu încalcă vreo prevedere legală și se încadrează în nivelul pieței.

Referitor la reducerile comerciale, societatea arată că acestea au un rol foarte important în generarea de vânzări și implicit în realizarea de venituri impozabile considerând că reducerile acordate sunt reduceri de volum, existând o legătură directă și de necontestat între cheltuiala cu redevența și vânzările de produse și implicit cu realizarea de venituri taxabile.

Prin urmare, având în vedere prevederile art.21 alin.(1) din Codul Fiscal, cheltuielile cu redevențele sunt aferente în totalitate obținerii de venituri impozabile, decizia organelor de inspecție fiscală de a considera diferența de cheltuială cu redevența aferentă reducerilor comerciale, ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil, pe motiv că nu ar fi aferentă generării de venituri impozabile, este contrară realității economice.

.X. S.R.L. critică, invocarea de către organele de inspecție fiscală a responsabilității firmelor .X. și .X. la stabilirea impozitului pe profit datorat în România, în sensul că, simplul fapt că părțile sunt afiliate nu restrânge dreptul

acestora de a stabili relatii comerciale între ele, atâta timp cât principiul prețului de piață este respectat.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu comisioane privind obținerea unor scrisori de garanție bancară de către clienții societății și TVA aferentă în sumă de .X. lei, .X. S.R.L. precizează că a înregistrat creanțe față de clienții săi în valoare de aproximativ .X. lei, iar neîncasarea acestor sume ar periclita continuitatea afacerii, în condițiile în care creanțele sunt considerate active ale societății, care ar trebui garantate sau asigurate împotriva riscului de insolvență al debitorilor.

Având în vedere costurile necesare obținerii unei scrisori de garanție bancară și posibilitatea ca acei clienți să refuze obținerea scrisorii din motive pur economice, contestatara a decis să suporte o parte din aceste costuri, care erau refacturate doar parțial de către clienții societății către aceasta din urmă și aveau la bază înțelegerea scrisă a părților.

Societatea arată că, scrisoarea de garanție bancară permite recuperarea 100% a creanței în termen de maxim 5 zile, spre deosebire de un contract de asigurare a creanței ce permite recuperarea unui procent de 85% și într-un termen de 6 luni, cu generarea unor costuri de 10 ori mai mari.

Scrisoarea de garanție este o condiție impusă de .X. S.R.L. distribuitorilor săi, încă din anul 1998, iar cheltuiala cu comisionul bancar, fiind o cheltuială conexă contractului de distribuție, societatea distribuitoare ar fi îndreptățită să solicite contestatarei suportarea integrală a acestui comision.

Referitor la distribuitorul .X. S.R.L. din .X., contestatara susține că, în perioada supusă inspecției fiscale au fost în derulare două tipuri de contracte și anume: un contract de prestări servicii, cu facturi în perioada ianuarie - martie 2008 și contracte de distribuție.

În lipsa scrisorii de garanție bancară, conform procedurilor interne de gestionare a riscurilor, contestatara și susține că, nu ar fi putut obține venituri impozabile, astfel că, respectivele costuri cu o parte din comisionul plătit de anumiți clienți pentru obținerea scrisorii de garanție bancară au condus la obținerea de venituri impozabile fiind deductibile fiscal, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul Fiscal.

Societatea susține că, refacturarea de costuri este o practică des întâlnită, care nu presupune înregistrarea în obiectul de activitate al persoanei care refacturează activitățile respective, abordare care este susținută și de prevederile pct.19 alin.(4) din Normele Metodologice de aplicare a art.137 din Codul Fiscal, iar capacitatea distribuitorilor de a refactura parte din comisionul pentru scrisorile de garanție bancară este confirmată de prevederile pct.252 alin.(2) din O.M.F.P. nr.3055/2009.

Contestatara consideră că, prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m) din Codul Fiscal sunt irelevante în cazul de față, întrucât în cazul refacturării de costuri cu comisioane bancare, pe lângă factură, singurele documente necesare în vederea justificării prestării serviciilor sunt fișa bancară și contractul de distribuție, iar concluziile din Decizia V din 2007 emisă de Secțiunile

reunite ale Inaltei Curți de Casație și Justiție, invocată de organele de inspecție fiscală, se referă la o altă situație de fapt.

Societatea susține că a procedat corect înregistrând la cheltuieli deductibile, suma de .X. lei, reprezentând o parte din comisionul de garanție bancară refacturat de către clienții săi, întrucât în lipsa acestora nu ar fi putut obține venituri impozabile, motiv pentru care consideră deductibilă și TVA în sumă de .X. lei aferentă acestor cheltuieli.

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, aferent cheltuielilor privind serviciile de management și consultanță prestate de furnizorul .X. S.R.L. și TVA aferentă în sumă de .X. lei, contestatara precizează că ureea este utilizată ca sursă de azot în producția de drojdie pentru panificație, prin urmare este vitală relația cu un furnizor stabil, care să poată acoperi în mod continuu necesarul de uree.

În anul 2008, .X. S.R.L. a devenit distribuitor zonal autorizat al .X. S.A. - singurul producător care poate îndeplini cerințele sale, dar furnizorul a comunicat cu adresa nr.X./22.05.2008 că urmează să contracteze produsele, exclusiv prin acest distribuitor zonal autorizat.

Totodată, melasa reprezintă o materie prima vitală pentru fabricile de drojdie de panificație, fiind un produs agricol strategic utilizat și de fabricile de alcool ca substituit al cerealelor. Prin specificul activității desfășurate, societatea funcționând cu un ciclu tehnologic continuu (24/7), aprovizionarea cu melasa fiind vitală, astfel că, în perioada 2008 - 2013, .X. S.R.L. a cumpărat 215.064 tone de melasă.

Astfel, la solicitarea contestatarii, .X. S.R.L. a contractat melasă de la Fabrica de Zahăr .X., pe care a achiziționat-o la prețul de 245 USD/tona, cu condiția de livrare franco depozit fabrica de zahăr .X., fără TVA, .X. S.R.L. suportând chiar și transportul pe distanța .X. - .X., cheltuieli de manevră și avizări, rezultând un cost de 277 USD/tona.

Astfel, prețul de vânzare către .X. S.R.L. a fost de 299 USD/tona, respectiv un adaos comercial foarte mic, respectiv de 7%.

Societatea susține că obiectul contractelor nu consta în identificarea furnizorilor cu prețurile cele mai mici de pe piață, ci disponibilitatea furnizorilor, studii de piață, rapoarte și totodată a respectat prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul Fiscal și pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, fiind prezentată documentația suport pentru a justifica prestarea efectivă a serviciilor, incluzând rapoarte de activitate, studii, programul de ședințe la care a participat dl. Radu Ștefanescu, reprezentantul .X. S.R.L.

Contestatara arată că, rezultatul serviciilor de management se regăsește într-o diminuare a costurilor societății, exemplificând cu rapoarte privind externalizarea serviciilor de transport.

De asemenea, din punct de vedere al TVA, exercitarea dreptului de deducere se realizează în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și a art.145 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal, condiția pentru exercitarea dreptului de deducere fiind prezentarea unei facturi corecte, precum și utilizarea cheltuielilor în cauza pentru realizarea de operațiuni taxabile, nefiind de acord cu argumentul

organelor de inspecție fiscală privind achiziționarea de uree și melasă de la .X. S.R.L., la un preț mai mare decât cel de la alți furnizori, deoarece prețul a fost agreat de părți în baza unui raport comercial liber.

4. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei cu achizițiile de la furnizori/prestatori .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L. și TVA aferentă în sumă de .X. lei, contestatara susține că și-a îndeplinit obligațiile conform prevederilor art.56 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, în sensul că toate achizițiile realizate de societate au fost documentate cu contracte și facturi, existând dovezi incontestabile privind intrarea în gestiune a bunurilor, serviciilor și lucrărilor realizate de furnizori/prestatori, iar societatea nu poate fi sancționată pentru eventualele deficiențe privind modul în care furnizorii/prestatorii au desfășurat activitatea și au îndeplinit propriile obligații.

Totodată, susține că nu există temeii legal care să determine consecințe fiscale în sarcina unei persoane, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor fiscale proprii de către participanții la circuitul economic, în amonte și arată că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a facturilor emise de furnizori, în scopul constatării eventualelor achiziții efectuate în perioada în care furnizorii erau declarați inactivi sau în care numărul lor de TVA ar fi fost anulat. Astfel, simpla constatare că, la un moment dat unii furnizori ar fi avut codul de TVA anulat sau ar fi fost inactivi, nu atrage nedeductibilitatea cheltuielii și nici a TVA aferentă.

De asemenea, susține că prevederile art.155 alin.(5) și art.21 alin.(4) lit.f) din Codul Fiscal trebuie analizate și interpretate prin coroborare cu alte dispoziții relevante, precum pct.44 din Normele la Codul Fiscal și art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, iar existența dreptului de deducere a TVA și condițiile de exercitare a acestui drept se apreciază prin raportare la dispozițiile art.145 alin.(2) și ale art.146 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal.

Societatea invocă în susținere jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv deciziile pronunțate în: cauza C-4/94 BLP Group plc v Customs and Excise, paragrafele 18 și 19 și cauza C-98/98 Midland Bank plc v Customs and Excise, paragraful 20, precizând că pentru a exercita dreptul de deducere a TVA, persoana impozabilă trebuie să dovedească legătura directă și imediată între o anumită achiziție și o anumită livrare sau faptul că respectivele cheltuieli fac parte din costurile general/administrative ale persoanei impozabile, având legătură directă și imediată cu activitatea economică, conform cauzei C-408/98 Abbey National plc v Customs and Excise, paragraful 35.

Referitor la condițiile de formă prevăzute de art.155 din Codul Fiscal, societatea subliniază că, deficiențele minore de formă constatate la unele facturi, nu pot să ducă la pierderea dreptului de deducere a TVA și invocă în susținere deciziile pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, respectiv în cauza C-590/13 Idexx Laboratories Italia S.R.L. împotriva Agenzia delle Entrate și cauza C-183/14 Radu Florin Salomie și Nicolae Oltean împotriva Direcției Generale a Finanțelor Publice Cluj.

Societatea invocă deciziile Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal nr..X./2015 și respectiv nr..X./14.10.2011 susținând că anularea dreptului de deducere a TVA, pentru achizițiile realizate în fapt și folosite în desfășurarea propriilor activități taxabile, pe motiv că anumite facturi conțin informații incomplete sau inexacte, înfrânge principiul neutralității TVA consfințit de decizia în cauza C-255/02 Halifax, care este de esența funcționării sistemului comun de TVA.

Societatea susține că Decizia V din 2007 emisă de Secțiile reunite ale Inaltei Curți de Casație și Justiție s-a bazat, în mare măsură pe dispozițiile legislației de TVA în vigoare înainte de 1 ianuarie 2003 și că, după intrarea în vigoare la 01.01.2003 a prevederilor Codului fiscal, legislația nu prevede în mod expres pierderea dreptului de deducere a TVA în cazul în care factura are anumite deficiențe de formă.

Societatea consideră că, potrivit legii, documente justificative sunt factura și contractul, astfel încât dispozițiile art.21 alin.(4) lit.f) din Codul Fiscal nu pot fi interpretate în sensul abuziv în care, unele deficiențe minore de formă ar echivala cu lipsa documentului justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor.

În ceea ce privește TVA, societatea nu este de acord cu interpretarea organelor de inspecție fiscală a prevederilor art.134, art.134¹ și art.134² din Codul fiscal, folosită în mod defectuos, tocmai pentru a justifica concluziile greșite la care s-a ajuns.

Astfel, livrarea de bunuri conform art.128 alin.(1) din Codul Fiscal a fost dovedită și probată cu documente, neexistând niciun dubiu privind transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor de la furnizori către contestatară.

Societatea consideră că, o persoana impozabilă nu își pierde statutul, nici măcar atunci când este declarată inactivă, sau îi este anulat codul de TVA, câtă vreme persoana continuă să desfășoare, de o manieră independentă, activități economice. Totodată, caracterul taxabil al unei operațiuni nu depinde de faptul că TVA a fost efectiv declarată ca TVA colectată și plătită de furnizor.

Contestatară precizează că, dreptul de deducere a TVA nu este condiționat sau limitat de proveniența bunurilor pe care furnizorul le-a livrat cumpărătorului, acesta neavând obligația de a urmări și dovedi realitatea și modul în care au fost derulate operațiunile din amonte, între furnizorii săi și alți operatori economici, invocând decizia în cauza C-277/14 PPUH Stehcemp, paragraful 52.

Nici constatările organelor de inspecție fiscală făcute ca urmare a controalelor desfășurate la furnizorii societății nu pot determina anularea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile realizate, potrivit susținerilor contestatei.

5. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă livrării intracomunitare către persoana impozabilă .X. Bulgaria cu număr de TVA invalid, contestatară face referire la prevederile art.128 alin.9 și ale art.143 alin.2 lit.a) din Codul Fiscal susținând că scutirea de TVA în cazul livrării intracomunitare de bunuri nu este condiționată de comunicarea către vânzător a codului de TVA valid al

cumpărătorului, emis de autoritățile fiscale din alt stat membru, ci de calitatea de persoană impozabilă sau pentru o persoană impozabilă a cumpărătorului, indiferent de înregistrarea de TVA a acestuia sau de valabilitatea codului de TVA pe care îl deține.

În susținerea afirmațiilor sale, societatea invocă decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza VSTR C-587/10, susținând că acordarea scutirii nu poate fi refuzată strict pentru îndeplinirea condiției ca furnizorului de bunuri să-i fi fost comunicat codul de TVA al persoanei care achiziționează bunurile, dacă furnizorul (fiind de bună credință, a acționat dând dovada de diligență și a luat toate măsurile necesare, la un nivel rezonabil, pentru obținerea codului de TVA) nu este în măsură să obțină codul de TVA al cumpărătorului, dar pune la dispoziție alte informații suficiente pentru a demonstra că persoana care achiziționează bunurile este o persoană impozabilă, acționând ca atare.

Societatea susține că, în cazul .X. Ltd Bulgaria, nu exista niciun dubiu privind calitatea de persoană impozabilă a acestuia, de vreme ce acesta este un operator stabilit în Bulgaria, care desfășoară activități economice și care a folosit bunurile livrate de .X. S.R.L. în propriile operațiuni economice.

6. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei cu contravaloarea meselor servite salariaților și înregistrate în categoria cheltuieli de protocol sau de marketing și TVA aferentă în sumă de .X. lei

Societatea respinge concluziile organelor de inspecție fiscală, precizând că pot fi efectuate cheltuieli de reclamă și publicitate, în scopul creșterii vânzărilor și promovării produselor firmei, în cuantum de 1% din cifra de afaceri anuală, conform Hotărârii AGA din 03.01.2005.

Facturile selectate de organele de inspecție fiscală, emise de firma .X. reprezintă contravaloarea mesei servite de colaboratori ai .X. S.R.L., în cea mai mare parte clienți/distribuitori, împreună cu personalul contestatarii din departamentul de marketing, vânzări, conducerea societății, ori alte persoane agreeate pentru astfel de întâlniri.

Societatea arată că, organele de inspecție fiscală au considerat deductibile fiscal, doar numărul de porții, de pe fiecare factură, pentru clienți, distribuitori ori potențiali clienți ai contestatarii, iar partea din factură aferentă reprezentanților .X. S.R.L. a fost considerată nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, precum și TVA aferentă acestor cheltuieli, fără a se prezenta cu exactitate argumentele care au condus la această interpretare.

Societatea consideră că, această abordare este tendențioasă, complet abuzivă și în neconcordanță cu natura economică a operațiunii și legislația în materie, arătând că la mesele de protocol și parte a evenimentelor de marketing, nu pot participa doar clienții și potențialii clienți, fiind necesară și prezența reprezentanților .X. S.R.L. și invocă în susținere prevederile art.21 alin.3 lit.a) și alin.2 lit.i) din Codul Fiscal.

De asemenea, susține că nu pot fi invocate de către organele de inspecție fiscală, dispozițiile art.21 alin.4 lit.l) din Codul fiscal, care prevăd nedeductibilitatea altor cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat.

Societatea face referire și la pct.6 alin.11 lit.a) din Normele de aplicare a art.128 din H.G. nr.44/2004, precizând că legislația în vigoare în perioada verificată, consideră ca deductibilă taxa aferentă acelor cheltuieli de protocol aflate sub plafonul menționat la impozit pe profit (bunurile de mică valoare acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea fiecărui cadou este mai mică sau egală cu 100 lei, fără TVA) iar deductibilitatea este condiționată de încadrarea în plafonul menționat la impozit pe profit și de natura cheltuielii.

Începând cu 1 ianuarie 2013, mesele servite la restaurant urmau un tratament de TVA distinct, fiind considerate servicii, nefăcând astfel obiectul limitării de 100 lei și a căror deductibilitate trebuie analizată prin prevederile art.145 alin.2 și 146 alin.1 din Codul Fiscal.

Contestatarul susține că organele de inspecție fiscală nu au făcut distincție, din punct de vedere al TVA între cele două perioade, considerând că partea din cheltuiala de protocol aferentă porțiilor consumate de reprezentanții .X. S.R.L. sunt nedeductibile, abordarea fiind abuzivă întrucât, în baza art.145 alin.2 din Codul Fiscal, societatea își poate exercita dreptul de deducere al TVA pentru achiziții de servicii în măsura în care acestea sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile, iar societatea deține o factură emisă în conformitate cu legislația în vigoare.

De asemenea, societatea susține că mesele în discuție nu sunt servite de personalul din secțiile de producție ale societății, nici de personalul de vânzări, marketing sau de conducere în scop personal, ele fiind organizate într-un cadru dedicat discuțiilor de afaceri la evenimente speciale organizate de societate, cu natura de marketing/protocol care au scopul final de a crește cifra de afaceri, veniturile societății.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./28.10.2015 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./28.10.2015, constatându-se următoarele aspecte :

IMPOZIT PE PROFIT

Organele de inspecție fiscală au constatat, pe baza declarațiilor administratorului contestatului, că .X. S.R.L. avea la data inspecției fiscale ca unic acționar, firma .X. A.S. (.X.) Istanbul Turcia, firmă cu care nu a desfășurat niciun fel de tranzacții comerciale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2008 - 31.12.2013, .X. S.R.L. a derulat tranzacții comerciale cu următoarele persoane juridice afiliate :

.X. A.S. (.X.) Istanbul Turcia

.X. A.S. (.X.) Istambul Turcia

.X. A.S.Turcia

.X. Turcia

.X. A.S. Turcia.

Conform structurii grupului .X., acționarul majoritar .X. A.S. (.X.) face parte din grupul .X. și are ca acționari firmele .X. A.S. și .X. A.S. Totodată, la .X. A.S., acționar majoritar este firma .X. A.S. (direct 37,13%, și indirect prin .X. A.S. din care deține 33,33%, care deține 39,7% din .X. A.S.).

Organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei** compusă din :

- .X. lei pentru anul 2008,
- .X. lei pentru anul 2009,
- .X. lei pentru anul 2010,
- .X. lei pentru anul 2011,
- .X. lei pentru anul 2012,
- .X. lei pentru anul 2013.

Impozitul pe profit stabilit suplimentar provine din următoarele cheltuieli din perioada 01.01.2008-31.12.2013 constatate ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil :

- cheltuielile în sumă de .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei, reprezentând contravaloarea biletelor de avion aferente familiilor directorilor/administratorilor .X. S.R.L. din perioada 2008 - 2013, care nu sunt aferente activității societății, cu încălcarea prevederilor art.21 alin.1 și alin.2 lit.e) și din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.27 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

- cheltuielile în sumă de **.X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei**, reprezentând contravaloarea comisioanelor aferente scrisorilor de garanție bancară facturate de clienții societății, respectiv .X., .X. S.R.L. .X., .X. S.R.L., .X. S.R.L. din Buzău, .X. S.R.L. din Târgu Mureș, .X. S.R.L. din Roman, .X. S.R.L. din Bistrița, care nu au această activitate înregistrată în statutul propriu, conform datelor obținute de la Oficiul Registrului Comerțului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste costuri aparțin distribuitorilor și nu .X. S.R.L.

În cazul .X. S.R.L. .X. a fost efectuată o verificare încrucișată privind tranzacțiile cu .X. S.R.L., în urma căruia a fost întocmit Procesul Verbal nr.X./02.12.2014 prin care s-a constatat că, serviciile de marketing facturate de către respectivul prestator nu au fost prestate niciodată, sumele din facturi reprezentând, de fapt, contravaloarea unui procent din comisioanele bancare percepute de bănci pentru contul de garanții depuse în favoarea .X. S.R.L.

Totodată, facturile emise de către .X. S.R.L. prezintă înscrisă denumirea serviciului "*prestări servicii comision linie garanție*", aceste servicii nefiind purtătoare de TVA, conform prevederilor art.141 alin.2 din Legea nr.571/2003

privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Deoarece cheltuielile de natura comisionului aferent scrisorilor de garanție bancară facturate de .X. S.R.L. .X., nu îndeplinesc condițiile legale, nefiind aferente obiectului de activitate autorizat al societății, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli, având în vedere și prevederile Deciziei V din 2007 pronunțată de Secțiunile reunite ale Inaltei Curți de Casație și Justiție, conform căreia : „Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA”.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, facturile înregistrate de contestatară, întocmite :

- în anul 2008 de .X. S.R.L. .X., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. nr..X., nr..X., nr..X. și .X. S.R.L. nr..X.,

- în anii 2009 și 2010 de .X. S.R.L. .X., .X. S.R.L., .X. S.R.L. Bistrița, .X. S.R.L. și .X. S.R.L.,

- în anii 2011, 2012 și 2013 de .X. S.R.L. .X., .X. S.R.L. și .X. S.R.L., nu îndeplinesc condițiile de formă pentru a fi deductibile (respectiv adresa beneficiar este incompletă), fiind încălcate prevederile art.155 alin.5 din Codul Fiscal și cele ale pct.65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, cheltuielile cu comisioanele aferente scrisorilor de garanție bancară facturate de clienții societății, calculate pe perioada 2008 - 2013, pe baza constatărilor sus explicitate, sunt nedeductibile fiscal, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând sponsorizare conform contractului nr..X./22.09.2008 încheiat cu Primaria Fratăuții Vechi .X., s-a constatat că, acest contract nu are toate datele, iar pâinea care face obiectul acestui contract a fost achiziționată în perioada 01.09.2008 – 29.09.2008, motiv pentru care termenul de expirare ar fi depășit, iar cheltuielile acestui contract de sponsorizare nu sunt deductibile, în conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- cheltuielile în sumă de .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, reprezentând partea de redevență plătită de .X. S.R.L. către firmele turcești .X. A.S. și .X. A.S. nu sunt aferente veniturilor impozabile ale contestatarii.

S-a constatat că, în baza contractelor de licență încheiate de S.C. .X. S.R.L. cu firmele turcești, contestatara a calculat redevența în procent de 4% și 5% din veniturile brute, fără ca prin respectivele contracte de licență să fie înscrisă o definiție exactă a redevenței, conform prevederilor art.124[^]19 lit.b)

din Legea nr.5717/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, s-a constatat că la calculul redevenței, S.C. .X. S.R.L. nu a luat în calcul și reducerile comerciale acordate către S.C. .X., S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. care au contribuit la diminuarea venitului impozabil pe anul 2008 cu suma de .X. lei.

Aceeași situație a fost constatată și pentru perioada 2009 - 2013 când venitul impozabil a fost diminuat cu reduceri comerciale acordate în sumă de .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei și respectiv .X. lei.

Potrivit dicționarului juridic rubinian, venitul brut înseamnă totalitatea sumelor bănești din încasarea contravalorii produselor, semifabricatelor, mărfurilor, lucrărilor și serviciilor valorificate la preț de vânzare, respectiv a sumelor cu care au fost facturate și încasate de la clienți.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, politica de reduceri comerciale este proprie .X. S.R.L, dar concedenții sunt acționari indirecti și deci sunt/trebuie să fie interesați de reducerile comerciale acordate, dar nu pot fi interesați doar de obținerea unor venituri brute cât mai mari la nivelul contestatarei, doar pentru a obține redevențe cât mai mari. Totodată, atunci când se stabilește politica de reduceri, concedentul nu este interesat, cunoscând că impozitul pe profit datorat statului este mai mic, Codul fiscal permițând ca la calculul profitului impozabil să se țină cont de reducerile acordate.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că, încasările .X. S.R.L. sunt de fapt cele aferente veniturilor obținute după acordarea reducerilor comerciale, astfel încât cheltuiala aferentă redevențelor plătite pentru diferența ce nu este aferentă veniturilor impozabile, este nedeductibilă fiscal.

La nivelul anului 2008, .X. S.R.L. a luat în calcul la stabilirea redevenței plătite, venituri în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile efectiv obținute în anul 2008 erau în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei), astfel încât, diferența de redevență în sumă de .X. lei fiind o cheltuială nedeductibilă fiscal, nefiind aferentă obținerii unor venituri impozabile.

Conform structurii grupului .X., acționarul majoritar .X. A.S. face parte din grupul .X. și are ca acționari firmele .X. A.S. și .X. A.S.

Totodată, la .X. A.S., acționar majoritar este firma .X. A.S. (direct 37,13%, și indirect prin .X. A.S. din care deține 33,33%, care deține 39,7% din .X. A.S.).

Din dosarul prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au reținut că firmele .X. A.S. și .X. A.S. facturează și încasează redevența pentru licențele de drojdie și amelioratori numai de la .X. S.R.L., unde sunt acționari conform structurii grupului .X..

S-a mai constatat că grupul .X. deține în Turcia trei fabrici de drojdie și una de amelioratori, care nu plătesc redevența, conform informațiilor din dosarul prețurilor de transfer.

Astfel, s-a constatat că firmele .X. A.S., .X. A.S. și .X. A.S. au aceeași membrii A.G.A. și aceleași persoane imputernicite, astfel:

- .X. A.S. (.X.) Istambul Turcia: AGA: .X., .X., .X. și președinte AGA: .X.,
- .X. A.S. (.X.) Istambul Turcia: .X., .X., .X., .X. și președinte AGA: .X.,
- .X. A.S. (.X.) Istambul Turcia: AGA: .X., .X., .X., .X., .X. și președinte AGA: .X.. Persoane imputernicite: .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X. și .X..

O situație similară a fost constatată de organele de inspecție fiscală pe perioada 2009 - 2013, în sensul că veniturile la care .X. S.R.L. a calculat redevența achitată către firmele turcești .X. A.S. și .X. A.S. sunt veniturile care nu au fost diminuate cu reducerile comerciale acordate.

Exemplificare cu veniturile în sumă de .X. lei obținute în anul 2009 și luate în calcul de .X. S.R.L. la calculul redevenței achitate, față de veniturile efectiv obținute în sumă de .X. lei, iar diferența de redevență în sumă de .X. lei este o cheltuială nedeductibilă fiscal, nefiind aferentă obținerii unor venituri impozabile.

Pe baza constatărilor sus explicitate, cheltuielile cu diferența de redevență calculată pe perioada 2008 - 2013 (respectiv .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei) sunt nedeductibile fiscal nefiind aferente obținerii unor venituri impozabile, conform prevederilor art.19 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- cheltuielile în sumă de .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, reprezentând cheltuieli de consultanță, facturate de S.C. .X. S.R.L. către .X. S.R.L., în baza contractului nr.X./28.01.2005 conform căruia, consultantul va presta servicii de consultanță pentru afaceri și management în diverse domenii cum ar fi: achiziții de melasă, transporturi, marketing, management, relații publice, studii de piață în România și alte țări.

Din verificările efectuate s-a constatat că .X. S.R.L. prin administratorul .X. a prezentat rapoarte de activitate trimestriale pentru perioada verificată, dar în aceeași perioadă pe aceeași societate. A vândut uree la un preț mediu de .X. lei achiziționată de la S.C. .X. S.R.L. la un preț mediu de .X. lei/tonă.

Astfel, în perioada 2008-2009, .X. S.R.L. a achiziționat uree de la .X. S.R.L. din .X. unde dl. .X. este administrator și acționar majoritar cu 99,11% din acțiuni, cantitatea de 93 tone la un preț mediu de .X. lei/tonă.

Totodată, s-a constatat că, în aceeași perioadă, .X. S.R.L. este distribuitor unic pe Moldova al producătorului de uree .X. S.A. achiziționând de la acesta, 100 tone de uree la prețul de 1.200 lei/tonă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada februarie - martie 2008, contestatara a achiziționat de la .X. S.R.L., melasă la un preț de 0,56 lei/kg., iar de la fabrica de zahăr din Republica Moldova .X. LLP a importat melasă la un preț de 0,27 lei/kg.

Totodată, în perioada noiembrie - decembrie 2008, contestatara a achiziționat de la .X. S.R.L., cantitățile de 801 tone melasă la un preț de .X. lei/tona, conform facturii .X./07.11.2008, 54 tone melasă la un preț de .X. lei/tona, conform facturii .X./13.11.2008 și 697 tone melasă la un preț de .X. lei/tona, conform facturii .X./04.12.2008.

S-a constatat că, în aceeași perioadă, contestatara a importat melasă la

un preț de .X. lei/tona de la .X. LLP din Republica Moldova de la .X. S.A la un preț de .X. lei/tona și de la .X. la un preț de .X. lei/tonă.

Potrivit ofertei de prețuri pentru îngrășămintele nr. .X./10.09.2009, înregistrată la contestatară sub nr. .X./10.09.2009, prețul oferit la uree este de .X. lei/tona fără TVA, iar .X. S.R.L. a emis factura nr. .X./01.10.2009 către .X. S.R.L. pentru cantitatea de 24 tone de uree la un preț de .X. lei/tona, fără TVA.

Având în vedere că, achizițiile de uree și melasă din anul 2008, de la .X. S.R.L. și de la .X. S.R.L. au fost efectuate la prețuri mult mai mari decât prețurile la achizițiile de la fabricile de zahăr menționate mai sus, precum și față de prețurile practicate de .X. S.R.L. pentru vânzările de uree față de terți, iar din rapoartele de activitate trimestriale sumare prezentate, nu rezultă necesitatea efectuării acestor cheltuieli pentru obținerea de venituri, organele de inspecție fiscală au constatat că fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu serviciile cu consultanță.

De asemenea, în perioada 2009 - 2011 a fost constatată o situație similară privind cheltuielile facturate de .X. S.R.L. în baza contractului nr. .X./28.01.2005, în sensul că prețurile la care .X. S.R.L. a achiziționat uree și melasă de la .X. S.R.L. și de la .X. S.R.L. erau mult mai mari decât prețurile la achizițiile de la fabricile de zahăr menționate mai sus, precum și față de prețurile practicate de .X. S.R.L. pentru vânzările de uree față de terți.

De asemenea, în perioada 2012 - 2013 S.C. .X. S.R.L. a facturat servicii de consultanță, către .X. S.R.L., în baza contractului nr. .X./05.01.2012, conform căruia, consultantul va presta servicii de consultanță pentru afaceri și management în diverse domenii cum ar fi: achiziții de melasă, transporturi, marketing, management, relații publice, studii de piață în România și alte țări.

Astfel, .X. S.R.L. a achiziționat de la .X. S.R.L. din .X. (unde administratorul .X. S.R.L., .X. este administrator și acționar majoritar cu 99,11% din acțiuni), uree la un preț mediu de .X. lei/tonă, achiziționată de la un terț la un preț mediu de .X. lei/tonă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna aprilie 2012, S.C. .X. S.R.L. a vândut către S.C. .X. S.R.L., 20 tone uree la un preț de .X. lei/tona fără TVA, iar în luna mai 2012 a vândut 0,5 tone, 11 tone și 0,5 tone de uree către terți la un preț de .X. lei/tona fără TVA.

Totodată, în luna iunie 2012, .X. S.R.L. a vândut către .X. S.R.L. o cantitate de 25 tone de uree la un preț de .X. lei/tona fără TVA, iar pe data de 07.06.2012 a vândut cantitatea de 25 tone de uree către un terț la un preț de .X. lei/tona fara TVA. În luna august 2012, .X. S.R.L. a vândut către contestatară, 40 tone de uree la un preț de .X. lei/tona fără TVA și 15 tone de uree către un tert la un pret de .X. lei/tona fara TVA. În luna octombrie 2012, .X. S.R.L. a vândut către contestatară, 5 tone de uree la un preț de .X. lei/tona fara TVA , iar pe data de 22.10.2012 a vândut 6 tone de uree către un terț la un preț de .X. lei/tona fara TVA. De asemenea, în luna noiembrie 2012, .X. S.R.L. a vândut către contestatară 46 tone de uree la un preț de .X. lei/tona fara TVA, iar la 15.11.2012 a vândut o tonă și 2 tone de uree către terți la un preț de .X. lei/tona fără TVA.

Astfel, prețurile achizițiilor de uree ale contestatarei de la .X. S.R.L. din

perioada verificată sunt la prețuri mult mai mari față de prețurile de vânzare practicate de .X. S.R.L. pentru uree către alte societăți, din aceeași perioadă, iar din rapoartele de activitate trimestriale sumare prezentate de contestatară, nu rezultă necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

În concluzie, în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.48 din H.G.nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli cu consultanța facturată de .X. S.R.L. în perioada verificată, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

- cheltuielile în sumă de .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, reprezentând cheltuieli efectuate în favoarea salariaților/administratorilor la apartamentele PS 02, 11, 16 și 17, care nu sunt aferente obținerii de venituri, conform prevederilor art.21 alin.1 și alin.4 lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- cheltuielile în sumă de .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, reprezentând cheltuieli cu contravaloarea meselor servite de salariați

Organele de inspecție fiscală au constatat că, .X. S.R.L. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, respectiv la cheltuieli de protocol și de marketing, o serie de cheltuieli cu contravaloarea meselor servite de salariați care nu au fost impozitate la angajații contestatarii, motiv pentru care, în baza prevederilor art.21 alin.1 și alin.4 lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

- cheltuielile în sumă de .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, reprezentând cheltuieli cu achizițiile de la :

a) .X. S.R.L. în sumă de .X. lei despre care organele de inspecție fiscală au constatat că facturile nu îndeplinesc condițiile de formă pentru a putea fi considerate deductibile, respectiv codul unic fiscal al cumpărătorului .X. este scris eronat.

Totodată s-a constatat că, .X. S.R.L. este dizolvată pe data de 28.11.2008, nu este plătitoare de TVA din anul 2005, nu depune bilanț, decont de TVA și nu declară livrările prin declarația 394.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, respectivele cheltuieli sunt nedeductibile, în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) .X. S.R.L. în sumă de .X. lei și .X. lei, despre care organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-a putut proba proveniența legală a achizițiilor, în sensul că furnizorul nu a depus bilanțuri, deconturi de TVA și nu a declarat livrările prin declarațiile 394.

Prin Procesul verbal nr..X./17.09.2014 întocmit de A.J.P.F. .X. s-a

constatat că societatea este în insolvență începând cu anul 2009, fiind reprezentată de lichidatorul judiciar .X. S.P.R.L. .X., care a declarat că nu este în posesia documentelor contabile solicitate, punând la dispoziție documentele rezultate în urma plângerilor penale formulate împotriva reprezentantului S.C. .X. S.R.L.

Din sistemul informatic al A.N.A.F., a rezultat că .X. S.R.L. și-a suspendat activitatea începând cu data de 17.07.2009 (ultima factură fiind emisă către contestatară la data de 16.10.2009) nu a depus bilanțuri contabile aferente perioadei 2008 - la zi, a depus în anul 2008 un număr de trei deconturi de TVA, pentru lunile ianuarie, februarie și martie, cu sume neconcordante cu cele depuse de partenerii săi de afaceri prin declarația 394 aferentă perioadei.

Totodată, s-a constatat că prestatorul a mai depus un număr de patru deconturi de TVA, în lunile iunie, octombrie, noiembrie și decembrie 2010, toate cu cifra declarată zero. Referitor la declararea impozitului pe profit, organele de inspecție au constatat că furnizorul a depus declarația 100 în perioada 2008 - 2010 în lunile martie 2008, iunie și septembrie 2010, toate cu impozitul pe profit declarat cifra zero, iar pentru perioada 2008 - 2010 societatea nu a depus declarația 101 pentru anii 2008 și 2009, iar declarația pe 2010 a fost depusă fără nicio sumă completată.

Conform declarației 394, rezultă că, în perioada 2008 - 2009, .X. S.A. nu a declarat nici o livrare către contestatară și nu a depus decont de TVA, decât pentru lunile ianuarie, februarie și martie 2008, astfel că TVA aferentă acestor facturi nu a fost colectată pentru a putea fi dedusă.

În concluzie, deoarece nu se cunoaște proveniența legală a achizițiilor efectuate de .X. S.R.L. de la .X. S.A., operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, au fost considerate de organele de inspecție fiscală, ca fiind fără documente legale de proveniență, conform prevederilor art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) din Codul Fiscal.

c) AG .X. S.R.L. în sumă de .X. lei, despre care organele de inspecție fiscală au constatat că facturile nu îndeplinesc condițiile de formă pentru a putea fi considerate deductibile, respectiv adresa beneficiarului este incompletă.

Totodată, furnizorul nu a depus bilanț, decont de TVA, nu a declarat livrările prin declarația 394 deși a fost plătitoare de TVA în perioada 01.09.2008 - 01.11.2010.

Urmare neîndeplinirii obligațiilor declarative, nedepunerii declarațiilor 100 aferente anului 2010 și neefectuării plăților către bugetul de stat în anul 2010 și nici până la zi, AG .X. S.R.L. a fost declarată inactivă din data de 07.10.2010.

Prin Procesul Verbal nr..X./21.11.2014, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au constatat că, furnizorul este în insolvență, fiind reprezentată de către cabinet individual de insolvență .X., în calitate de lichidator judiciar, care a declarat că nu este în posesia documentelor contabile de la AG .X. S.R.L.

În concluzie, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu achizițiile de la AG .X. S.R.L., fără documente

legal întocmite, conform prevederilor art.19 alin.1 și art.21 alin.4 lit.f) din Codul Fiscal.

d) .X. S.R.L. în sumă de **.X. lei** din anul 2010 și respectiv în sumă de **.X. lei** pe anii 2011, 2012 și 2013, reprezentând cheltuieli cu lucrări înregistrate în contul 611 și amortizarea aferentă, despre care organele de inspecție fiscală au constatat că facturile nu îndeplinesc condițiile de formă pentru a putea fi considerate deductibile, respectiv codul unic fiscal al beneficiarului este scris eronat și adresa beneficiarului este incompletă.

Totodată, s-a constatat că .X. S.R.L. nu a depus bilanț și nici decont de TVA, nu a declarat livrările în declarația 394, fiind plătitoare de TVA în perioada 01.09.2008 - 01.11.2010, fiind întocmit Procesul verbal de control încrucișat nr.X./19.12.2014.

Urmare neîndeplinirii obligațiilor declarative, nedepunerii declarațiilor 100 aferente anului 2010 și neefectuării plăților către bugetul de stat în anul 2010 și nici până la zi, .X. S.R.L. a fost declarată inactivă din data de 07.10.2010.

În concluzie, deoarece nu se cunoaște proveniența legală a achizițiilor efectuate de .X. S.R.L. de la .X. S.R.L., operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind fără documente legale de proveniență, conform prevederilor art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) din Codul Fiscal.

e) .X. S.R.L. în sumă de **.X. lei** pe anul 2012 și **.X. lei** pe anul 2013, reprezentând cheltuieli cu achizițiile de lucrări și amortizarea aferentă, despre care organele de inspecție fiscală au constatat că facturile nu îndeplinesc condițiile de formă pentru a putea fi considerate deductibile, respectiv codul fiscal al beneficiarului este scris eronat.

Totodată, prin Procesul Verbal de verificare încrucișată întocmit de A.J.F.P. .X., s-a constatat că prestatorul .X. S.R.L. a achiziționat de la societăți fictive materialele utilizate pentru contractul nr..X./03.08.2011 și actul adițional nr..X./07.09.2011.

Având în vedere aceste deficiențe, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de către .X. S.R.L. către contestatară, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- cheltuielile în sumă de **.X. lei**, **.X. lei**, **.X. lei** reprezentând amortizarea aferentă achizițiilor de lucrări conform contractului nr..X./03.08.2011 încheiat cu .X. S.R.L., fără ca prestatorul să dețină documente legale de proveniență a materialelor cumparate și folosite pentru acest contract, așa cum reiese din Procesul Verbal de verificare încrucișată întocmit de A.J.F.P. .X..

Astfel, s-a constatat că facturile emise de către .X. S.R.L. către contestatară, nu îndeplinesc condițiile de formă pentru a putea fi deduse (respectiv cod fiscal beneficiar greșit), motive pentru care organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile aferente

contractului nr..X./03.08.2011 și ale actului adițional nr..X./07.09.2011, conform prevederilor art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- cheltuielile în sumă de .X. lei, .X. lei și .X. lei, reprezentând cheltuieli cu combustibilul aferent mijloacelor de transport cu greutatea sub 3.500 kg. pentru care societatea nu a putut demonstra utilizarea exclusivă a mijloacelor de transport pentru excepțiile prevăzute la art.21 alin.1 lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2013 în sumă de **.X. lei** din care societatea contestă impozit pe profit în sumă de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au calculat aferent impozitului pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități în sumă de **.X. lei**, până la data de 22.09.2015, din care **.X. S.R.L.** contestă suma de **.X. lei** compusă din dobânzi în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Referitor la **TVA colectată**, organele de inspecție fiscală au constatat că **.X. S.R.L.** a înregistrat în principal, venituri din vânzarea drojdiei și a amelioratorilor rezultate din activitatea de producție pentru care cota de TVA este de 19% până la data de 30.06.2010 și respectiv de 24% de la data de 01.07.2010.

Din verificarea efectuată s-au stabilit diferențe de **TVA colectată** în sumă de **.X. lei** aferentă facturii seria **.X. nr..X./26.10.2012** în sumă de **.X. lei** emisă de **.X. S.R.L.** către **.X. LTD Bulgaria** având cod de înregistrare **.X.** în suma de **.X. lei** pentru care nu a colectat TVA, pe factură fiind menționată livrare intracomunitară BG - scutită cu drept de deducere, conform art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din sistemul informatic al A.N.A.F. a rezultat că, respectivul cod **.X.** nu mai este valabil începând cu data de 25.10.2012, astfel încât **.X. S.R.L.** a încălcat prevederile art.143 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că nu a aplicat sistemul de TVA la încasare prevăzut la art.134² alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru întârzierile la plată a TVA suplimentară au fost calculate accesorii de către organul fiscal teritorial.

Referitor la **TVA deductibilă**, organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe care au condus la stabilirea TVA deductibilă suplimentară în sumă de **.X.** provenită din :

- suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă comisioanelor scrisorilor de garanție bancară facturate de clienții societății, respectiv .X., .X. S.R.L. .X., .X. S.R.L., .X. S.R.L. din Buzău, .X. S.R.L. din Târgu Mureș, .X. S.R.L. din Roman, .X. S.R.L. din Bistrița, care nu au această activitate înregistrată în statutul propriu, conform datelor obținute de la Oficiul Registrului Comerțului.

Prin Procesul verbal de verificare încrucișată nr..X./02.12.2014 întocmit de A.J.F.P. .X. la .X. S.R.L. s-a constatat că, facturile emise de acest prestator au descrisă denumirea serviciului "*prestări servicii comision linie garanție*", acesta nefiind purtător de TVA, în baza prevederilor art.141 alin.2 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, conform cărora serviciile de natură financiar - bancară sunt scutite de TVA.

Având în vedere că acest tip de tranzacție, respectiv comision scrisoare de garanție bancară, nu este inclus în obiectul de activitate autorizat al societății prestatoare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA înscrisă în respectivele facturi, motivat de faptul că acestea sunt costuri ale .X. S.R.L. a căror facturare nu îndeplinește condițiile legii, nefăcând parte din obiectul de activitate autorizat al respectivului prestator.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat, referitor la facturile emise de .X. S.R.L. .X., de .X. S.R.L. din Roman, de .X. S.R.L. din Bistrița, facturile nr..X. și nr..X. emise de .X. S.R.L. din Buzău, precum și facturile nr..X., nr..X., nr..X., nr..X., nr..X., nr..X., nr..X. de la .X. S.R.L. din Târgu Mureș, nu îndeplinesc condițiile de formă pentru a fi deductibile, în sensul că, adresa beneficiarului este incompletă, fiind încălcate prevederile art.146 alin.1 și art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de .X. lei reprezintă TVA aferentă combustibilului pentru mijloacele de transport cu greutatea sub 3.500 kg, pentru care societatea contestatară nu a putut demonstra utilizarea exclusivă pentru excepțiile prevăzute de art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefiind aferente operațiunilor taxabile proprii, conform art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de .X. lei reprezintă TVA aferentă cheltuielilor cu consultanța facturate de .X. S.R.L. reprezentată prin administratorul și asociatul unic .X., conform contractului nr..X./28.01.2005, conform căruia consultantul va presta servicii de consultanță pentru afaceri și management în diverse domenii, cum ar fi: achiziții de melasă, transporturi, marketing, management, relații publice, studii de piață în România și alte țări.

S-a constatat că, în aceeași perioadă, .X. S.R.L. din .X. unde dl. .X. este administrator și acționar majoritar cu 99,11% din acțiuni, a vândut uree către .X. S.R.L., pe același consultant, respectiv .X. S.R.L, dar la un preț mult mai mare decât prețul de vânzare pentru alte terțe societăți, precum și melasă, conform celor menționate la capitolul de impozit pe profit.

În concluzie, s-a constatat că achizițiile de uree și melasă ale .X. S.R.L.

de la .X. S.R.L. din .X. și de la .X. S.R.L. au fost efectuate la prețuri mult mai mari, față de achizițiile de la furnizorii români de zahăr sau din Republica Moldova și Ucraina, precum și față de prețurile de vânzare practicate de .X. S.R.L. pentru uree către alți terți din aceeași perioadă.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibile fiscal prestările de servicii cu consultanță, precum și TVA aferentă respectivelor facturi, conform art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de .X. lei reprezintă TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile fiscal efectuate cu apartamentele identificate ca PS 02, PS 11, PS 16 și PS 17, în favoarea salariaților, respectiv administratorilor.

- suma de .X. lei reprezintă TVA aferentă cheltuielilor cu achiziții de la .X. S.R.L., care a realizat lucrări conform contractului nr..X./2011 și a actului aditional nr..X./2011, fără a deține documente legale de proveniență a materialelor cumpărate și folosite pentru acest contract.

Conform Procesului verbal de verificare încrucișată nr..X./21.11.2014 întocmit de A.J.F.P. .X., prin care s-a constatat că furnizorul .X. S.R.L. a achiziționat de la societăți fictive materialele utilizate pentru contractul nr..X./2011, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au considerat aceste achiziții efectuate pentru lucrările facturate de către .X. S.R.L. către contestatară, ca fiind fără documente legale de proveniență, conform art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că facturile emise de .X. S.R.L. nu îndeplinesc condițiile de formă pentru a fi deductibile, având înscris greșit codul fiscal al .X. S.R.L. (.X. în loc de .X.), iar facturile nr..X. și nr..X. au adresa incompletă a beneficiarului .X. S.R.L.

Deoarece dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității TVA la furnizor, iar TVA în cauză nu a devenit exigibilă la furnizorul .X. S.R.L., în condițiile în care din controlul încrucișat și din informațiile existente în sistemul informatic al A.N.A.F., reiese că TVA aferentă livrărilor menționate nu a fost colectată de respectivul furnizor, organele de inspecție fiscală au constatat că, nici dreptul de deducere a TVA nu poate fi exercitat de către .X. S.R.L., conform prevederilor art.134, art.145 alin.2 lit.a), art.146 alin.1 lit.a) și art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de .X. lei reprezintă TVA nedeductibilă aferentă cheltuielilor nedeductibile fiscal privind achiziții fără documente legal întocmite, în sensul că facturile de la .X. S.R.L. nu îndeplinesc condițiile de formă pentru a fi deductibile, respectiv adresa incompletă a beneficiarului și/sau cod fiscal greșit al beneficiarului .X. S.R.L.

Totodată s-a constatat că acest furnizor nu depune bilanț, nu depune decont de TVA, nu declară corect livrările prin Declarația 394, este inactivă din

data de 07.10.2010 ca urmare a neindeplinirii obligațiilor declarative, nu a depus nici declarațiile 100 aferente anului 2010 și nici nu a efectuat plăți către bugetul de stat în anul 2010 și nici până la zi.

Deși .X. S.R.L. a fost plătitoare de TVA în perioada 01.09.2008 - 01.11.2010 nu a depus decont de TVA

Din sistemul informational al A.N.A.F. a reieșit că, prin declarațiile 394 din perioada 2009 - 2010, .X. S.R.L. nu a declarat nicio livrare către .X. S.R.L., nu a depus decont de TVA pentru trimestrul II 2010, de unde rezultă că nu au fost efectuate livrări taxabile, iar TVA aferentă acestor facturi nu a fost colectată pentru a putea fi dedusă.

Deoarece dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității TVA la furnizor, iar TVA în cauză nu a devenit exigibilă la furnizorul .X. S.R.L., în condițiile în care din controlul încrucișat finalizat prin procesul verbal nr. .X./19.12.2014 și din informațiile existente în sistemul informațional al A.N.A.F., reiese că TVA aferentă livrărilor menționate nu a fost colectată de respectivul furnizor, organele de inspecție fiscală au constatat că, nici dreptul de deducere a TVA nu poate fi exercitat de către .X. S.R.L., conform prevederilor art.134, art.145 alin.2 lit.a), art.146 alin.1 lit.a) și art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de .X. lei reprezintă TVA nedeductibilă aferentă, cheltuielilor nedeductibile fiscal privind achiziții fără documente legal întocmite, în sensul că facturile de la AG .X. S.R.L. nu îndeplinesc condițiile de formă pentru a fi deductibile, respectiv adresa incompletă a beneficiarului .X. S.R.L. De asemenea s-a constatat că, AG .X. S.R.L. nu depune bilanț, nu depune decont de TVA, nu a declarat livrările în Declarația 394, este inactivă din data de 07.10.2010 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, nu a depus nici declarațiile 100 aferente anului 2010 și nici nu a efectuat plăți către bugetul de stat din anul 2010.

Deși AG .X. S.R.L. a fost plătitoare de TVA în perioada 01.09.2008 - 01.11.2010, nu a depus deconturi de TVA.

Din sistemul informatic al A.N.A.F. a reieșit că, prin declarațiile 394 din perioada 2009 - 2010, AG .X. S.R.L. nu a declarat nicio livrare către .X. S.R.L., nu a depus decont de TVA pentru trimestrul II 2010, de unde rezultă că nu au fost efectuate livrări taxabile, iar TVA aferentă acestor facturi nu a fost colectată pentru a putea fi dedusă.

Din controlul încrucișat finalizat prin Procesul verbal nr..X./21.11.2014, A.J.F.P. .X. a constatat că furnizorul AG .X. S.R.L. este în insolvență fiind reprezentată de către cabinet individual de insolvență .X. - în calitate de lichidator judiciar, care a declarat că nu este în posesia documentelor contabile de la AG .X. S.R.L.

Deoarece dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității TVA la furnizor, iar TVA în cauză nu a devenit exigibilă la furnizorul AG .X. S.R.L., în condițiile în care din Procesul verbal nr..X./21.11.2014 și din informațiile existente în sistemul informatic al A.N.A.F., reiese că TVA aferentă livrărilor menționate nu a fost colectată de respectivul furnizor, organele de

inspecție fiscală au constatat că, nici dreptul de deducere a TVA nu poate fi exercitat de către .X. S.R.L., conform prevederilor art.134, art.145 alin.2 lit.a), art.146 alin.1 lit.a) și art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de .X. lei, reprezintă TVA nedeductibilă aferentă cheltuielilor constatate nedeductibile fiscal privind achiziții de la .X. S.R.L., pe motivul neprobării provenienței legale a achizițiilor, în sensul că furnizorul nu a depus bilanțuri, deconturi de TVA și nu a declarat livrările prin Declarațiile 394.

Prin Procesul verbal nr.X./17.09.2014 întocmit de A.J.F.P. .X. s-a constatat că societatea este în insolvență începând cu anul 2009, fiind reprezentată de lichidatorul judiciar .X. S.P.R.L. .X., care a declarat că nu este în posesia documentelor contabile solicitate, punând la dispoziție documentele rezultate în urma plângerilor penale formulate împotriva reprezentantului .X. S.R.L.

Din sistemul informatic al A.N.A.F., a rezultat că .X. S.R.L. și-a suspendat activitatea începând cu data de 17.07.2009 (ultima factură fiind emisă către contestatară la data de 16.10.2009) nu a depus bilanțuri contabile aferente perioadei 2008 - la zi, a depus în anul 2008 un număr de trei deconturi de TVA, pentru lunile ianuarie, februarie și martie, cu sume neconcordante cu cele depuse de partenerii săi de afaceri prin declarația 394 aferentă perioadei.

Totodată, s-a constatat că prestatorul a mai depus un număr de patru deconturi de TVA, în lunile iunie, octombrie, noiembrie și decembrie 2010, toate cu cifra declarată zero.

Conform declarației 394, că în perioada 2008 - 2009, .X. S.A. nu a declarat nici o livrare către contestatară și nu a depus decont de TVA, decât pentru lunile ianuarie, februarie și martie 2008, astfel că TVA aferentă acestor facturi nu a fost colectată pentru a putea fi dedusă.

În concluzie, deoarece nu a fost probată, proveniența legală a achizițiilor efectuate de .X. S.R.L. de la .X. S.A., operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, au fost constatate ca fiind fără documente legale de proveniență, conform prevederilor art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) din Codul Fiscal.

Deoarece dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității TVA la furnizor, iar TVA în cauză nu a devenit exigibilă la furnizorul .X. S.R.L., în condițiile în care din Procesul verbal nr.X.717.09.2014 și din informațiile existente în sistemul informatic al A.N.A.F., reiese că TVA aferentă livrărilor menționate nu a fost colectată de respectivul furnizor, organele de inspecție fiscală au constatat că, nici dreptul de deducere a TVA nu poate fi exercitat de către .X. S.R.L., conform prevederilor art.134, art.145 alin.2 lit.a), art.146 alin.1 lit.a) și art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de .X. lei, reprezintă TVA aferentă cheltuielilor cu contravaloarea meselor servite de salariați, înregistrate ca fiind cheltuieli de protocol sau de marketing, constatate ca fiind cheltuieli de natură salarială, nefiind aferente

unor operațiuni taxabile, conform art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de .X. lei, reprezintă TVA aferentă cheltuielilor cu achiziționarea de saltele de pat în favoarea salariaților, respectiv administratori. nefiind aferente operațiunilor taxabile, conform art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară pentru perioada 01.12.2008 - 31.01.2014 în sumă de .X. lei din care contestatara contestă TVA în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au calculat aferent TVA suplimentară în sumă de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei, până la data de 22.09.2015, din care .X. S.R.L. contestă suma de .X. lei compusă din dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

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

A. Aspecte procedurale

Referitor la susținerile contestatarei privind prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru anul 2008, respectiv impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei aferentă lunii decembrie 2008 și accesoriile aferente, se rețin următoarele :

Se reține că inspecția fiscală a început la data de 05.05.2014, dată la care a fost înregistrată în Registrul Unic de Control la poziția nr.106 și de la care prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale s-a suspendat potrivit prevederilor art.92 alin.2 lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit avizului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au verificat impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2008 - 31.12.2013 și TVA aferentă perioadei 01.12.2008 - 31.01.2014.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare:

“Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(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 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel”,

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(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”.

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul diferențelor de impozit pe profit, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Astfel, potrivit art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2009 :

„ART. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor”.

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.9 Instrucțiuni de completare a formularului 101 *"Declarație privind impozitul pe profit"*, cod 14.13.01.04 potrivit căror :

“ I. Depunerea declarației

1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor. (...)

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

Având în vedere dispozițiile normative mai sus invocate, se reține că termenul de depunere la organul fiscal a declarației anuale privind impozitul pe profit realizat pentru anul 2008 este **15 aprilie 2009** și pe cale de consecință, data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul pe profit anual datorat pentru anul 2008 este 15.04.2009, iar termenul de prescripție pentru stabilirea diferențelor suplimentare de impozit pe profit pentru anul 2008 **curge de la data de 01.01.2014**, ținând cont de faptul că, nașterea unei creanțe fiscale este legată de existența unei baze de impozitare, a unei materii impozabile.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive, a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a

impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiență prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește TVA, potrivit prevederilor art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

“(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.156² alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, începând cu anul 2008:

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

Astfel, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2008, obligația declarativă intervine la data de **25.01.2009**, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA **începe să curgă de la data de 01.01.2010**.

Astfel, raportat la prevederile legale invocate anterior, se reține că la data începerii inspecției fiscale, respectiv 05.05.2014, termenul de prescripție al organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit și TVA suplimentară pentru anul 2008 nu era împlinit, contestatara în mod eronat susținând că la data începerii inspecției fiscale, TVA și impozit pe profit aferente anului 2008 ar fi prescrise.

Eroarea contestatarii constă în aceea că s-a raportat la data începerii inspecției fiscale, fără a ține seama de faptul că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare începe să curgă de la data de 01.01.2010.

Referitor la invocarea de către contestatară a Deciziei nr.405/27.01.2012 și Deciziei nr. 951/26.02.2014, ambele pronunțate de Inalta Curte de Casație și Justiție - Secția Contencios Administrativ și Fiscal se reține că aceste decizii nu au nicio relevanță în soluționarea cauzei, deoarece nu există identitate de părți, obligații fiscale și cauză.

Astfel, instanța supremă s-a pronunțat prin Decizia nr. 951/26.02.2014 asupra obligației de plată la Fondul de mediu datorată de o societate către pârâta Administrația Fondului pentru Mediu și respectiv prin Decizia nr.405/27.01.2012 asupra obligației de plată a impozitului pe profit aferent unor cheltuieli previzionate prin bugetul de venituri și cheltuieli, datorat de o societate către pârâta RAAPPS.

Prin urmare, argumentele societății referitoare la încălcarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor legale referitoare la intervenirea prescripției extinctive, reglementate O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu pot

fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, fapt pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

B. Aspecte de fond

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu redevența facturată de acționarii din grupul .X. pentru licențele de drojdie și amelioratori

Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu partea de redevență plătită de contestatară către firmele turcești .X. A.S. și .X. A.S., acționari ai grupului .X., pentru licențele de drojdie și amelioratori, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei reiese că baza de calcul a redevenței datorate, a fost reprezentată de veniturile obținute de .X. S.R.L. înainte de acordarea reducerilor comerciale către distribuitorii săi.

In fapt, societatea a înregistrat în perioada 2008 - 2013 în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, cheltuieli cu redevența achitată în baza contractelor de licență încheiate de .X. S.R.L. în calitate de concesionar cu firmele turcești .X. A.S. și .X. A.S., în calitate de concedenți, pentru drojdie pentru panificație, amelioratori, mixuri, premixuri și alte produse pentru industria de panificație, patiserie și cofetărie.

Organele de inspecție fiscală au constatat că grupul .X. este format din .X. A.S., .X. A.S. și .X. A.S. și deține în Turcia trei fabrici de drojdie și o fabrică de amelioratori.

De asemenea, s-a constatat că .X. A.S. și .X. A.S. au facturat redevența numai către .X. S.R.L. respectiv în procent de 4% și 5% din veniturile brute realizate de contestatară, fără ca prin contractele de licență să fie specificată definiția redevenței reglementată de art.124¹⁹ lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, s-a constatat că la baza de calculul a redevenței, nu au fost luate în calcul, reducerile comerciale acordate de .X. S.R.L. către distribuitorii săi : S.C. .X., S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., sume care se situează, în perioada 2009 - 2013 la nivelul de : .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei și respectiv .X. lei.

Deoarece încasările .X. S.R.L. sunt în fapt, cele aferente veniturilor obținute de la distribuitori, după acordarea reducerilor comerciale , organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu partea de redevență achitată, care nu este aferentă realizării de venituri impozabile, astfel:

- .X. lei aferentă anului 2008,
- .X. lei aferentă anului 2009,
- .X. lei aferentă anului 2010,
- .X. lei aferentă anului 2011,
- .X. lei aferentă anului 2012,

.X. lei aferentă anului 2013,
conform prevederilor art.19 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art. 124¹⁹ lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*„b) termenul **redevențe înseamnă plățile de orice fel primite pentru folosirea sau concesionarea oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor de cinematograf și software, orice patent, marcă de comerț, desen ori model, plan, formulă secretă sau procedeu de fabricație, ori pentru informații referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial ori științific; plățile pentru folosirea sau dreptul de folosire a echipamentului industrial, comercial ori științific vor fi considerate redevențe.**”*

În materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”, coroborate cu pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal”.

Totodată, la art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează că:

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

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii din care să reiasă că sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestațiilor reține următoarele aspecte :

Prin contractul de licență nr.12/07.01.1998 încheiat între .X. S.R.L. în calitate de concesionar și firma .X. A.S. din Istanbul, în calitate de concedent pe o perioadă de 10 ani, cu posibilitatea reînnoirii acestuia, a fost „acordat

concesionarului de la data și în legătură cu termenii și condițiile convenției, **un drept exclusiv și netransferabil și licență în teritoriu pentru a folosi informațiile tehnice furnizate prin prezenta în scopul producerii de drojdie pentru brutărie și alte produse alimentare**”.

La Cap.8 Drepturi de autor din contract se prevede :

„8.1 (...) începând cu al treilea an, concesionarul va plăti o taxă pentru drepturi de autor de 4 % din vânzările brute derivând din vânzarea produselor. Această taxă se va plăti lunar.

8.2 În termen de 7 zile după sfârșitul fiecărei luni, concesionarul va transmite concedentului pe durata derulării acestei convenții, contabilitatea scrisă a tuturor **vânzărilor brute ale produselor** efectuate în luna precedentă.

8.3 Din suma drepturilor de autor de plată către concedent, concesionarul va scădea și plăti autorităților fiscale românești, taxa aplicabilă în conformitate cu cerințele legii române și cu prevederile taxării duble în vigoare între România și Turcia”.

Prin contractul de acordare a licenței din 28.02.2002 încheiat între .X. S.R.L. în calitate de titularul licenței și firma .X. A.S. din Istanbul, în calitate de companie care acordă licența, pe o perioadă de 5 ani, cu posibilitatea reînnoirii acestuia, a fost „acordată licența, începând de la data și în conformitate cu termenii și condițiile prezentului contract, licența și drepturile exclusive și netransferabile, în teritoriu (inclusiv drepturile care decurg din brevetele obținute de compania care acordă licența) de a utiliza informațiile de ordin tehnic furnizate în continuare, în scopul fabricării de produse”.

La Cap.8 Redevența din contract se prevede :

„8.1 (...) la trei luni de la începerea activității de producție, titularul licenței va plăti o taxă de redevență de 5 % din încasările brute înregistrate din vânzarea produselor. Această taxă va fi plătită lunar.

8.2 În termen de 7 zile după sfârșitul fiecărei luni, pe întreaga durată a prezentului contract, titularul licenței va pune la dispoziția companiei care acordă licența, **un raport scris al vânzărilor brute de produse realizate în luna precedentă**. Plata va fi efectuată în USD pe baza cursului USD/ROL publicat de Banca Națională a României pentru ultima zi a lunii respective.

8.3 Din suma totală reprezentând taxele de redevență datorate de titularul licenței companiei care acordă licența, titularul licenței va reține și va plăti autorităților fiscale române taxa de impozitare aplicabilă în conformitate cu prevederile legislației române și cu prevederile tratatului referitor la dubla impunere, încheiat între România și Turcia”.

În concluzie, conform clauzelor contractuale, .X. S.R.L. calculează redevența în procent de 4% și respectiv de 5% din vânzările brute/respectiv încasările brute de la distribuitorii săi, fără ca în conținutul contractelor de licență să fie precizată o definiție exactă a redevenței.

Conform structurii grupului .X., acționarul majoritar .X. A.S. are ca acționari, firmele .X. A.S. și .X. A.S. din Turcia.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că, la .X. A.S., acționar majoritar este firma .X. A.S. (direct 37,13%, și indirect prin .X. A.S. din care deține 33,33%, care deține 39,7% din .X. A.S.).

De asemenea, se reține că, potrivit politicii comerciale, .X. S.R.L. a acordat reduceri comerciale în perioada verificată, către distribuitorii săi: S.C. .X. din București, S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L.

Din analiza contractelor de distribuție încheiate cu distribuitorii S.C. .X. din București, S.C. .X. S.R.L. .X., aflate în copie la dosarul cauzei, reiese că obiectul acestora constă în distribuția produselor .X. S.R.L. (drojdie proaspătă comprimată, drojdie uscată, amelioratori, mixuri și premixuri de panificație, patiserie și cofetărie) în teritoriu, cu obligația distribuitorului de a depune toate eforturile pentru a crește vânzările produselor la standardele convenite de comun acord.

La clauza 4.2 Vânzarea și achiziția din contractul de distribuție nr. X./14.12.2012 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X., se prevede că .X. S.R.L. vinde produsele la preț de fabrică valabil la data emiterii facturii. Prețul poate fi modificat unilateral de contestatară, prin notificarea prealabilă, în formă scrisă, iar *„distribuitorul poate practica reduceri de preț și poate solicita discounturi de la .X. S.R.L., care în baza unor criterii (volumul vânzărilor, condiții locale ale pieței, cumpărarea întregului sortiment de produse, vânzarea către noi clienți, promovarea produsului, stimularea vânzărilor) poate acorda discountul solicitat. Reducerile comerciale de preț se vor calcula și factura, de regulă, la sfârșitul fiecărei luni, urmând a fi cuprinse pe o singură factură emisă de .X. S.R.L.”*

Se reține că, aceste reduceri de preț acordate au contribuit la micșorarea veniturilor și a profitului impozabil al .X. S.R.L. pe perioada verificată.

Se reține că, firmele turcești .X. A.S. și .X. A.S., în calitatea lor de acționari indirecti, au prevăzut prin contractele de licență că **„taxa de redevență este calculată la încasările brute înregistrate din vânzarea produselor”**, fiind interesați ca veniturile brute obținute de .X. S.R.L. să fie cât mai mari, pentru ca și nivelul redevenței încasate să fie cât mai mare.

Conform dosarului prețurilor de transfer, firmele concedente .X. A.S. și .X. A.S. au facturat redevența pentru licențele de drojdie pentru panificație, amelioratori, mixuri, premixuri și alte produse pentru industria de panificație, patiserie și cofetărie, numai către .X. S.R.L. (respectiv în procent de 4% și 5% din veniturile brute realizate de contestatară) deși grupul .X. deține în Turcia trei fabrici de drojdie și una de amelioratori, care nu plătesc redevența, conform informațiilor din dosarul prețurilor de transfer.

Opinia contestatarei, potrivit căreia metoda de calcul a redevenței este doar la latitudinea părților contractante, neavând legătură cu licențierea fabricației pentru diferite produse, motivat de faptul că pe concedent nu îl interesează politica de reduceri comerciale a .X. S.R.L., nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece organele de inspecție fiscală nu au contestat posibilitatea acordării reducerilor comerciale de .X. S.R.L. către clienții săi din România, ci au constatat ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil, doar partea de cheltuielă cu redevența aferentă acestor sume acordate ca reduceri de preț, aceasta nefiind aferentă realizării de venituri, care este condiția esențială pentru recunoșterea deductibilității fiscale, așa

cum se prevede la art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, veniturile la care .X. S.R.L. a calculat redevența achitată către firmele turcești .X. A.S. și .X. A.S. în perioada verificată sunt **veniturile care nu au fost diminuate cu reducerile comerciale acordate** de contestatară către distribuitorii produselor sale.

Exemplificăm cu veniturile efectiv obținute de .X. S.R.L. în anul 2008 care erau în sumă de .X. lei (.X. lei - reduceri comerciale acordate .X. lei), astfel încât, diferența de redevență în sumă de .X. lei este o cheltuială nedeductibilă fiscal, nefiind aferentă obținerii unor venituri impozabile. Aceeași situație a fost constatată pe întreaga perioadă verificată.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, în mod corect nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu diferența de redevență calculată pe perioada 2008 - 2013, respectiv .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei, pe motiv că acestea nu sunt aferente obținerii de venituri impozabile.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, referitoare la cheltuielile cu redevențele, rezultă că acestea în mod legal au stabilit în sarcina contestatarii impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu comisionul privind obținerea unor scrisori de garanție bancară și TVA aferentă în sumă de .X. lei,

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, precum și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care aceste cheltuieli nu au fost efectuate în vederea obținerii de venituri impozabile și nici în scopul operațiunilor taxabile și, mai mult, facturile în care au fost înscrise aceste cheltuieli nu au calitatea de document justificativ nefiind completate integral/parțial datele, iar contestatara nu face dovada că a efectuat corectarea acestora în conformitate cu prevederile legale fiscale.

In fapt, .X. S.R.L. a înregistrat în perioada 2008 - 2013 în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, cheltuieli cu comisionul privind obținerea unor scrisori de garanție bancară facturate de distribuitorii societății contestatate, respectiv .X. din București, .X. S.R.L. .X., .X. S.R.L., .X. S.R.L. din Buzău, .X. S.R.L. din Târgu Mureș, .X. S.R.L. din Roman, .X. S.R.L. din Bistrița.

Organele de inspecție fiscală au constatat că respectivele societăți nu au această activitate înregistrată în statutul propriu, conform datelor obținute de la Oficiul Registrului Comerțului și totodată, aceste costuri aparțin distribuitorilor și nu .X. S.R.L, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru aceste cheltuieli.

Deoarece .X. S.R.L. a dedus TVA aferentă respectivelor cheltuieli care nu sunt aferente unor operațiuni taxabile și totodată o parte din facturile achitate nu îndeplinesc condițiile de formă, respectiv adresa beneficiarului este incompletă, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA înscrisă în respectivele facturi, conform prevederilor art.146 alin.1 lit.a) și art.155 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit prevederilor art.141 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, serviciile de natură financiar – bancară sunt scutite de TVA.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

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

Conform textului de lege sus citat, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de justificarea necesității acestora în scopul realizării de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

În speță sunt incidente și prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Conform prevederilor menționate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la bază documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiilor.

Potrivit art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Conform art.1 din OMFP Nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată:

“(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.”

Totodată, conform prevederilor pct.2 și pct.3 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile prevăzute în OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, text în vigoare începând cu data de 01.01.2011:

“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

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

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”

Conform prevederilor menționate, se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să cuprindă elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, respectiv

unul din elementele principale fiind codul unic de înregistrare al societății comerciale.

În materia taxei pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile art.145 alin.2 lit. a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*„Art.145 (2) Orice persoana impozabilă are dreptul sa deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni : a) **operațiuni taxabile** (...)”*

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul că acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că aceste cheltuieli cu comisionul privind obținerea unor scrisori de garanție bancară au fost facturate în perioada verificată de clienții societății contestate, respectiv .X. din București, .X. S.R.L. din .X., .X. S.R.L., .X. S.R.L. din Buzău, .X. S.R.L. din Târgu Mureș, .X. S.R.L. din Roman, .X. S.R.L. din Bistrița, societăți care nu au înregistrată activitatea de acordare negociere de credite și administrare a creditelor, conform datelor obținute de la Oficiul Registrului Comerțului de organele de inspecție fiscală.

Din analiza contractului de distribuție nr..X./14.12.2012 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. .X. reiese că acesta, prezintă, distinct față de clauza 6 Plata (în lei, pe contul indicat pe factură, la anumite termene de plată, cu penalități de întârziere prevăzute) și clauza 11 Garanția unde se prevede că *„distribuitorul va depune o scrisoare de garanție bancară pentru suma de 1.300.000 lei fiind obligat să mărească valoarea scrisorii de garanție la solicitarea expresă formulată de .X. S.R.L.”* care este o condiție de valabilitate și de executare a contractului.

Refuzul distribuitorului de a îndeplini aceste obligații contractuale, duce la încetarea contractului, fără notificare, fără punere în întârziere și fără intervenția instanței judecătorești.

La pct.11.4 Garanția din contractul de distribuție nr..X./14.12.2012 se prevede că *„.X. S.R.L. va achita comisionul bancar privind scrisoarea de garanție, de până la cel mult 1 % pe an, cu condiția pentru distribuitor de a transmite extrasul de cont care dovedește plata comisionului”*.

Facturile emise de .X. S.R.L., aflate în copie la dosarul cauzei, prezintă înscrisă denumirea serviciului *“prestări servicii comision linie garanție”*, servicii care nu sunt prevăzute în obiectul de activitate al distribuitorului, fiind doar o altă formă de garanție a plății prețului contractului, reprezentând în fapt o componentă a costurilor distribuitorului produselor .X. S.R.L.

Se reține din constatările Procesului verbal de verificare nr..X./02.12.2014 întocmit de A.J.F.P. .X. la .X. S.R.L., faptul că serviciile de marketing facturate de către respectivul prestator nu au fost prestate niciodată, sumele din facturi reprezentând, de fapt, contravaloarea unui procent din

comisioanele bancare percepute de bănci pentru contul de garanții depuse în favoarea .X. S.R.L.

Totodată, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, facturile înregistrate de contestatară la cheltuieli deductibile fiscal, întocmite :

- în anul 2008 de .X. S.R.L. .X., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. nr..X., nr..X., nr..X. și .X. S.R.L. nr..X.,

- în anii 2009 și 2010 de .X. S.R.L. .X., .X. S.R.L., .X. S.R.L. Bistrița, .X. S.R.L. și .X. S.R.L.,

- în anii 2011, 2012 și 2013 de .X. S.R.L. .X., .X. S.R.L. și .X. S.R.L., nu îndeplinesc condițiile de formă pentru a fi deductibile, respectiv adresa beneficiar este incompletă, fiind încălcate astfel, prevederile art.155 alin.5 din Codul Fiscal și cele ale pct.65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia contribuabilul are obligația de a justifica cu documente legal întocmite, toate afirmațiile sale.

În concluzie, cheltuielile cu comisioanele aferente scrisorilor de garanție bancară facturate de clienții societății în perioada 2008-2013, nu au condus la obținerea de venituri impozabile suplimentare la nivelul .X. S.R.L., motiv pentru care organele de inspecție fiscală, în mod corect nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil, conform art.21 alin.1 și alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la TVA aferentă facturilor cu comisioane la scrisori de garanție bancară, se reține din constatările din Procesul verbal de verificare încrucișată nr..X./02.12.2014 întocmit de A.J.F.P. .X. la .X. S.R.L., faptul că, facturile emise de acest prestator au descrisă denumirea serviciului "*prestări servicii comision linie garanție*", acesta nefiind purtător de TVA, în baza prevederilor art.141 alin.2 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, conform cărora serviciile de natură financiar - bancară sunt scutite de TVA.

Având în vedere că acest tip de tranzacție, respectiv comision scrisoare de garanție bancară, nu este inclus în obiectul de activitate autorizat al societății prestatoare, organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept de deducere pentru TVA înscrisă în respectivele facturi, motivat de faptul că acestea sunt costuri ale .X. S.R.L. a căror facturare nu îndeplinește condițiile legii, nefăcând parte din obiectul de activitate autorizat al respectivului prestator.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat, referitor la facturile emise de .X. S.R.L. .X., de .X. S.R.L. din Roman, de .X. S.R.L. din Bistrița, facturile nr..X. și nr..X. emise de .X. S.R.L. din Buzău, precum și facturile nr..X., nr..X., nr..X., nr..X., nr..X., nr..X., nr..X. de la .X. S.R.L. din Târgu Mureș, nu îndeplinesc condițiile de formă pentru a fi deductibile, în sensul că, adresa beneficiarului este incompletă.

Astfel, în speță devin incidente prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155;”

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

“46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. [...]”

Față de prevederile legale mai sus invocate, se reține că persoana impozabilă, pentru a exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

*e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, **ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;***

*f) **numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);***

respectiv art.155 alin(5) lit.f) din același act normativ așa cum a fost modificat prin OUG nr.109 din 7 octombrie 2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“f) **denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;**”*

Conform prevederilor legale de mai sus unul din elementele minimale obligatorii ce trebuie înscrise în factura de achiziție în vederea justificării operațiunii este *“denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare”* al cumpărătorului/ beneficiarului.

Din constatări se reține că în facturile de achiziție nu sunt completate/sunt completate parțial cu datele privind cumpărătorul/beneficiarul.

Ca urmare, nefiind respectate prevederile legale incidente facturile nu îndeplinesc calitatea de document justificativ ce stă la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli cu achizițiile de bunuri înscrise în facturi ce nu au completate toate datele obligatorii prevăzute de legea fiscală și care nu au calitatea de documente justificative reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, se reține că trebuie îndeplinite cumulativ două condiții, respectiv condiția de formă constând în deținerea unei facturi în original completată cu informațiile obligatorii prevăzute de lege și să se facă dovada cu documente că achizițiile au fost efectuate în scopul realizării operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, prima condiție care trebuie îndeplinită pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aceea de a deține o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, completată cu informațiile obligatorii, printre care și *“denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare”* al cumpărătorului/beneficiarului nu este respectată.

În consecință, nefiind îndeplinite cumulativ cele două condiții prevăzute de legea fiscală contribuabilul nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.

În speță sunt incidente și prevederile art.141 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

„(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

a) prestările următoarelor servicii de natură financiar-bancară:

1. acordarea și negocierea de credite, precum și administrarea creditelor de către persoana care le acordă;

2. negocierea garanțiilor de credit ori a altor garanții sau orice operațiuni cu astfel de garanții, precum și administrarea garanțiilor de credit de către persoana care acordă creditul;

3. tranzacții, inclusiv negocierea, privind conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile, exceptând recuperarea creanțelor;”

Potrivit acestor prevederi legale, sunt scutite de la plata TVA operațiunile de acordare și negociere de credite, administrarea creditelor de către persoana care le acordă, negocierea garanțiilor de credit ori a altor garanții sau orice operațiuni cu astfel de garanții, precum și administrarea garanțiilor de credit de către persoana care acordă creditul.

În concluzie, în conformitate cu dispozițiile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozit pe profit în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor cu

comisionul privind obținerea unor scrisori de garanție bancară și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**.

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor fără documente justificative și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a cheltuielilor cu achizițiile de la .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.R.L., AG .X. S.R.L., precum și TVA înscrisă în facturi ce nu au calitatea de document justificativ în condițiile în care în facturile de achiziții nu sunt completate integral datele privind adresa incompletă a beneficiarului și/sau cod fiscal al .X. S.R.L. este înscris eronat.

În fapt, .X. S.R.L. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în perioada 2008-2013, cheltuieli cu achizițiile de la : .X. S.R.L., .X. S.R.L., AG .X. S.R.L., .X. S.R.L. și .X. S.R.L. despre care organele de inspecție fiscală au constatat că, facturile nu îndeplinesc condițiile de formă pentru a putea fi considerate deductibile fiscal, motiv pentru care, în baza prevederilor art.21 alin.1 și art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu au acordat drept de deducere pentru respectivele cheltuieli.

Deoarece .X. S.R.L. a dedus TVA aferentă respectivelor cheltuieli care nu sunt aferente unor operațiuni taxabile și totodată o parte din facturile achitate nu îndeplinesc condițiile de formă, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA înscrisă în respectivele facturi, conform prevederilor art.141 alin.2, art.146 alin.1 lit.a), art.155 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

In drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”, coroborate cu prevederile pct.44 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal conform cărora :

“Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Conform dispozițiilor legale menționate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la bază, documente justificative, potrivit legii, pe care se face dovada efectuării operațiunilor.

Totodată conform art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:“(1)Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Conform art.1 din OMFP Nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată:

“(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.”

Totodată, conform prevederilor pct.2 și pct.3 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile prevăzute în OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, text în vigoare începând cu data de 01.01.2011:

“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

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

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”

Conform prevederilor menționate, se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să cuprindă elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, respectiv

unul din elementele principale fiind codul unic de înregistrare al societății comerciale.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.2 lit. a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*„Art.145 (2) Orice persoana impozabilă are dreptul sa deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni : a) **operațiuni taxabile (...)**”*

La art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se specifică:

“Art.146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155”.

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății. și totodată să fie justificate cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“ 155 (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

f) denumirea/numele, adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor , precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului , dacă aceasta este o persoana impozabilă sau o persoana juridică neimpozabilă.”

Conform pct.72 alin.(5) din H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare (devenit ulterior pct 74 alin (3) :

*“Prevederile art. 155 alin.(5) lit.f) din Codul fiscal referitoare la **adresa beneficiarului** vor cuprinde cel puțin următoarele informații: **localitatea, strada și numărul**”.*

Totodată, la pct.46 alin.(1) de explicitare a art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, aprobat prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2009, se stipulează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. [...]”.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA 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.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, reiese că :

- achizițiile .X. S.R.L. de la .X. S.R.L. au la bază facturi care nu îndeplinesc condițiile de formă legale pentru a fi deductibile, respectiv codul fiscal al .X. S.R.L. este înscris eronat .X. în facturi, în loc de CUI corect, .X..

De asemenea se reține că furnizorul este societate dizolvată pe data de 28.11.2008, nu este plătitoare de TVA din 2005, nu depune bilanț, nu depune decont de TVA, nu a declarat livrările în Declarația 394.

- achizițiile .X. S.R.L. de la AG .X. S.R.L. au la bază facturi care nu îndeplinesc condițiile de formă legale pentru a fi deductibile, respectiv adresa incompletă a beneficiarului .X. S.R.L.

De asemenea se reține că furnizorul nu a depus bilanț, decont de TVA, nu a declarat livrările prin declarația 394 deși a fost plătitoare de TVA în perioada 01.09.2008-01.11.2010.

Urmare neîndeplinirii neîndeplinirii obligațiilor declarative, nedepunerii declarațiilor 100 aferente anului 2010 și neefectuării plăților către bugetul de

stat din anul 2010, până la zi, AG .X. S.R.L. a fost declarată inactivă din data de 07.10.2010.

Ulterior, furnizorul a intrat în insolvență, conform constatărilor din Procesul Verbal nr..X./21.11.2014 întocmit de A.J.F.P. .X., iar lichidatorul judiciar - cabinet individual de insolvență .X. a declarat ca nu este în posesia documentelor contabile de la AG .X. S.R.L.

- achizițiile .X. S.R.L. de la .X. S.R.L. nu sunt justificate legal, în sensul că furnizorul nu depune bilanț din 2008 - 2013, nu depune decont de TVA și nu a declarat livrările în Declarația 394

Astfel, prin Procesul verbal nr..X./17.09.2014 întocmit de A.J.P.F. .X. s-a constatat că societatea este în insolvență începând cu anul 2009, fiind reprezentată de lichidatorul judiciar .X. S.P.R.L. .X., care a declarat că nu este în posesia documentelor contabile solicitate, punând la dispoziție documente rezultate în urma plângerilor penale formulate împotriva reprezentantului furnizorului.

Din sistemul informatic al A.N.A.F., reiese că .X. S.R.L. și-a suspendat activitatea începând cu data de 17.07.2009 (ultima factură fiind emisă către contestatară la data de 16.10.2009) nu a depus bilanțuri contabile aferente perioadei 2008 - până la zi.

Referitor la declararea impozitului pe profit, organele de inspectie au constatat că furnizorul a depus declarația 100 în perioada 2008 - 2010 în lunile martie 2008, iunie și septembrie 2010, toate cu impozitul pe profit declarat cifra zero, iar pentru perioada 2008 - 2010 societatea nu a depus declarația 101 pentru anii 2008 și 2009, iar declarația pe 2010 a fost depusă fără nicio sumă completată. Conform declarației 394, reiese că în perioada 2008 - 2009, .X. S.A. nu a declarat nici o livrare către .X. S.R.L.

Totodată, .X. S.R.L. a depus în anul 2008 un număr de trei deconturi de TVA, pentru lunile ianuarie, februarie și martie, cu sume neconcordante cu cele depuse de partenerii săi de afaceri prin declarația 394 aferentă perioadei, iar prin cele patru deconturi de TVA, în lunile iunie, octombrie, noiembrie și decembrie 2010, a fost declarată cifra zero la TVA, deci nu este făcută dovada că furnizorul ar fi colectat TVA.

În concluzie, achizițiile de la .X. S.R.L. au la bază facturi care nu au la bază documente justificative, în sensul că prin declarațiile 394 din perioada 2008 - 2009 nu a fost declarată nicio livrare către .X. S.R.L. sau prin deconturile de TVA sumele înscrise sunt neconcordante cu cele depuse de partenerii săi de afaceri prin Declarația 394 aferentă perioadei.

- achizițiile .X. S.R.L. de la .X. S.R.L. au la bază facturi cu lucrări efectuate care nu îndeplinesc condițiile de formă legale pentru a fi deductibile, în sensul că facturile au înscrisă adresa incompletă a beneficiarului și/sau cod fiscal al .X. S.R.L. este înscris eronat.

Totodată, se reține că .X. S.R.L. nu a depus bilanț și nici decont de TVA, nu a declarat livrările în Declarația 394, fiind plătitoare de TVA în perioada 01.09.2008 - 01.11.2010, conform Procesului verbal de control încrucișat

nr..X./19.12.2014. Astfel, urmare neîndeplinirii obligațiilor declarative, nedeunerii declarațiilor 100 aferente anului 2010 și neefectuării plăților către bugetul de stat din anul 2010 până la zi, .X. S.R.L. a fost declarată inactivă din data de 07.10.2010.

Dreptul de deducere a taxei ia naștere la momentul exigibilității TVA la furnizor, iar TVA în cauza nu a devenit exigibilă la furnizor, în condițiile în care din controlul încrucișat și din informațiile existente în sistemul informațional al A.N.A.F. nu rezulta ca TVA aferentă livrarilor menționate nu a fost colectat, deci nici dreptul de deducere a TVA nu poate fi exercitat de către .X. S.R.L.

- achizițiile .X. S.R.L. de la .X. S.R.L. de lucrări conform contractului .X./2011, facturi care nu îndeplinesc condițiile de formă legale pentru a fi deductibile, în sensul că facturile au completat eronat, respectiv codul fiscal al .X. S.R.L. este înscris eronat .X., în loc de CUI corect, .X..

Se reține că, facturile nr..X. și nr..X. au înscrisă adresa incompletă a beneficiarului .X. S.R.L.

Totodată, prin Procesul Verbal de verificare încrucișată întocmit de A.J.F.P. .X., s-a constatat că prestatorul .X. S.R.L. a achiziționat de la societăți fictive materialele utilizate pentru contractul nr..X./03.08.2011 și actul adițional nr..X./07.09.2011.

Dreptul de deducere a taxei ia naștere la momentul exigibilității TVA la furnizor, iar TVA în cauza nu a devenit exigibilă la furnizorii .X. S.R.L., în condițiile în care din controlul încrucișat și din informațiile existente în sistemul informațional al ANAF nu rezulta ca TVA aferentă livrărilor menționate nu a fost colectat, deci nici dreptul de deducere nu poate fi exercitat de către .X. S.R.L.

În concluzie, față de situația de fapt, mai sus explicitată, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli cu achizițiile de bunuri înscrise în facturi ce nu au completate toate datele obligatorii prevăzute de legea fiscală și care nu au calitatea de documente justificative reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, se reține că trebuie îndeplinite cumulativ două condiții, respectiv condiția de formă constând în deținerea unei facturi în original completată cu informațiile obligatorii prevăzute de lege și să se facă dovada cu documente că achizițiile au fost efectuate în scopul realizării operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, prima condiție care trebuie îndeplinită pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aceea de a deține o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, completată cu informațiile obligatorii, respectiv: adresa beneficiarului și/sau cod fiscal al .X. S.R.L., nu sunt respectate.

În consecință, nefiind îndeplinite cumulativ cele două condiții prevăzute de legea fiscală contribuabilul nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.

Se reține că .X. S.R.L. nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale, nici pe parcursul soluționării căii administrative de atac, facturile emise de furnizorii mai sus menționați, despre care organele de inspecție fiscală au apreciat că sunt incomplet sau eronat completate, corectate, așa cum prevede art.159 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel: (...)

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”

Față de prevederile legale mai sus invocate rezultă că, în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, corectarea se efectuează astfel:

- fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte,
- fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

În concluzie, în conformitate cu dispozițiile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozit pe profit în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor din facturi care nu îndeplinesc condițiile de document justificativ și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**.

4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu consultanța facturată de .X. S.R.L. și .X. S.R.L., precum și TVA aferentă în sumă de .X. lei

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a cheltuielilor cu consultanța facturată de .X. S.R.L. și .X. S.R.L., precum și TVA aferentă, în condițiile în care .X. S.R.L. a achiziționat, melasă și uree la prețuri mult mai mari de la cei doi intermediari, decât cele pe care contestatara le-a achitat pentru achiziționarea unor servicii similare, de la alți furnizori și decât prețurile de vânzare practicate de cele două societăți consultante pentru aceleași produse similare livrate către alți terți și în aceeași perioadă.

În fapt, .X. S.R.L. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în perioada 2008-2013, cheltuieli cu consultanța facturată de .X. S.R.L. din .X. și .X. S.R.L. din .X., conform contractelor nr..X./28.01.2005, nr..X./15.01.2010 și nr.61/05.01.2012 de prestări servicii consultanță pentru afaceri și management.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli cu achizițiile de melasă și uree de la .X. S.R.L. din .X. și .X. S.R.L. din .X., în baza prevederilor art.21 alin.1 și art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care contestatara nu a demonstrat necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Deoarece .X. S.R.L. a dedus TVA aferentă respectivelor cheltuieli care nu sunt aferente unor operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA înscrisă în respectivele facturi, conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

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

coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În speță sunt incidente și prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră :

*“(4) Următoarele cheltuieli **nu** sunt deductibile :*

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

coroborate cu prevederile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

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

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare ;**

- **contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate ”.**

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

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.2 lit. a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

„Art.145 (2) **Orice persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni : a) operațiuni taxabile (...)**

Art.146 (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

a) **pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.”**

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată 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, neîndeplinirea sau îndeplinirea parțială a acestor condiții având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza contractelor nr..X./15.01.2010 și nr..X./28.01.2005 încheiate cu .X. S.R.L. din .X. și contractul nr..X./05.01.2012 încheiat cu .X. S.R.L. din .X., reiese că acestea au ca obiect prestări servicii consultanță pentru afaceri și management în diverse domenii cum ar fi: achiziții de melasă,

transporturi, marketing, management, relații publice, studii de piață în România și în alte țări.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală, faptul că .X. S.R.L. din .X. are ca administrator pe dl. .X., care este administrator și acționar majoritar cu 99,11% din acțiuni la .X. S.R.L. din .X..

Din analiza actelor aflate la dosarul cauzei reiese că .X. S.R.L. din .X. prin administratorul dl. .X. a prezentat în justificarea necesității serviciilor de consultanță facturate, rapoarte de activitate trimestriale pentru perioada verificată, dar s-a constatat că, în aceeași perioadă, pe aceeași societate a fost vândută uree la un preț mediu de .X. lei achiziționată de la .X. S.R.L. la un preț mediu de .X. lei/tonă.

Conform situației de fapt, în anul 2008 .X. S.R.L. achiziționează uree de la .X. S.R.L. din .X., unde dl. .X. este administrator și acționar majoritar cu 99,11% din acțiuni, cantitatea de 93 tone la un preț mediu de .X. lei/tonă. Totodată, în aceeași perioadă, .X. S.R.L. din .X., este distribuitor unic pe Moldova al .X. S.A. producator de uree, de la care a achiziționat 100 tone de uree la prețul de 1.200 lei/tonă.

De asemenea, în perioada februarie - martie 2008, .X. S.R.L. din .X., vinde către .X. S.R.L., melasă la un preț de 0,56 lei/kg., iar în aceeași perioadă, contestatara a achiziționat de la fabrica de zahăr .X. LLP din Republica Moldova, melasă la un preț de 0,27 lei/kg., deci la un preț de două ori mai mic, față de prețul de la societatea consultantă.

În luna perioada noiembrie - decembrie 2008, contestatara a achiziționat de la .X. S.R.L. din .X., 801 tone melasă la un preț de .X. lei/tonă, conform facturii nr..X./07.11.2008, 54 tone melasă la un preț de .X. lei/tona, conform facturii nr..X./13.11.2008 și 697 tone melasă la un preț de .X. lei/tona, conform facturii nr..X./04.12.2008.

Se reține că în aceeași perioadă, contestatara a achiziționat melasă la un pret de .X. lei/tona de la fabrica de zahăr .X. LLP din Republica Moldova, de la .X. S.A. la un preț de .X. lei/tona și de la .X. la un preț de 400 lei/tona, deci la prețuri, tot de două ori mai mic față de prețul de la societatea consultantă.

Din analiza, Ofertei de prețuri pentru îngrașăminte nr. .X./10.09.2009 înregistrată la .X. S.R.L. sub nr..X./10.09.2009 a reieșit că prețul ofertat la uree este de .X. lei/tona, fără TVA, iar .X. S.R.L. din .X. a emis factura nr..X./01.10.2009 către .X. S.R.L. pentru cantitatea de 24 tone de uree la un preț de .X. lei/tonă, fără TVA, nefiind respectate astfel de societatea consultantă, nici clauzele contractuale referitoare la preț.

Se reține că, în perioada 2009, .X. S.R.L. din .X. a vândut uree la un preț mediu de .X. lei achiziționată de la terti la un pret mediu de 1.235 lei/tonă, în condițiile în care .X. S.R.L. a cumpărat uree și de la .X. S.R.L. din .X., cantitatea de 93 tone la un preț mediu dublat, respectiv de .X. lei/tonă.

Conform constatărilor din Procesul Verbal întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X., .X. S.R.L. din .X. a vândut către contestatară, melasă, conform facturii nr..X./05.05.2009 o cantitate de 616 tone la un preț de 539 lei/tona, achiziționată de la terț cu prețul de .X. lei, care a importat melasa (616 tone) din Republica Moldova la o valoare de .X. USD,

echivalentul a .X. lei.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, în anul 2009, .X. S.R.L. din .X. este consignatar zonal al unui producator de uree, motiv pentru care această societate a achiziționat de la un terț, uree la un preț mediu de .X.lei/tona și a vândut-o către .X. S.R.L. la un preț mediu de .X. lei, iar de la alt terț a achiziționat uree la un preț mediu de .X. lei/tona și a vândut-o către contestatară, la un preț mediu de .X. lei, deci societatea consultantă s-a comportat ca un intermediar, dar a oferit contestatarei, produsul uree la un preț dublat, ceea ce a condus la mărirea artificială a costurilor contestatarei.

Din analiza, Ofertei de prețuri pentru îngrașăminte nr.91/10.09.2009 înregistrata la .X. S.R.L. sub nr..X./10.09.2009 a reieșit că prețul ofertat la uree este de .X. lei/tona, fără TVA, iar .X. S.R.L. a emis factura nr..X./01.10.2009 către contestatară, pentru cantitatea de 24 tone de uree la un preț de .X. lei/tona, fără TVA, nefiind respectate astfel de societatea consultantă, nici clauzele contractuale referitoare la preț.

Totodată, se reține că prin Situația de lucrări întocmită la august 2009 prezentată de .X. S.R.L. din .X. în justificarea necesității serviciilor de consultanță, aflată în copie la dosarul cauzei, reiese că, activitățile desfășurate s-au concretizat în :

- studierea ofertelor de preț și condițiilor de livrare pentru contracte de achiziție melasă din campania 2009 (septembrie 2009 - martie 2010)
- participare la ședințele .X. S.R.L.
- studierea/analiza indicatorilor financiari pentru clienții/distribuitorii .X. S.R.L., inclusiv competitorii principali ai contestatarei, pe baza datelor publice afișate pe site-ul Ministerului de Finanțe.

Codul fiscal prevede doar cu titlu de exemplu documentele care justifică prestarea efectivă a serviciilor pe teritoriul României, însă acestea se completează prin orice alte documente justificative, cum ar fi minute ale discuțiilor/întâlnirilor, agende, rapoarte, opinii, mesaje/corespondență, în funcție de serviciul prestat.

Astfel, situațiile de lucrări prezentate de contestatară, prezintă generic activitățile desfășurate de societatea consultantă, fără o specificație a persoanelor care au efectuat analiza pieței, datele, locațiile, modalitatea de desfășurare a prospecțiunii pieței și timpul alocat respectivelor servicii.

Se reține că și în perioada 2010 - 2013, organele de inspecție fiscală au constatat o situație identică, în ce privește rezultatul activității de consultanță desfășurată de .X. S.R.L. și .X. S.R.L. din .X..

Exemplificăm cu situația de fapt, constatată la anul 2012, potrivit căreia .X. S.R.L. a vândut uree către contestatară, la un preț mediu de .X. lei, achiziționata de la un terț la un preț mediu de .X. lei/tonă, deci societatea consultantă s-a comportat ca un intermediar, dar a oferit contestatarei, produsul uree la un preț dublat, ceea ce a condus la mărirea artificială a costurilor contestatarei.

Se reține că prin documentele aflate la dosarul cauzei, nu a fost justificată necesitatea serviciilor facturate de .X. S.R.L. și .X. S.R.L. din .X., în

sensul că aceasta nu a avut efectul scontat, respectiv obținerea de venituri suplimentare la nivelul contestatarei, ci a condus la achiziționarea de către .X. S.R.L. a materiilor prime, uree și melasă la prețuri mult mai mari, față de achizițiile contestatarei de la furnizorii români de zahăr sau din Republica Moldova și Ucraina, precum și față de prețurile de vânzare practicate de practicate de cei doi intermediari pentru același produse similare livrate către alți terți și în aceeași perioadă.

Deoarece achiziționarea de către .X. S.R.L. a materiilor prime la prețuri artificial mărite a condus la mărirea costurilor contestatarei, nu este justificată necesitatea cheltuielilor cu consultanța, motiv pentru care organele de inspecție fiscală, în mod corect nu au acordat dreptul de deducere pentru aceste cheltuieli, în baza art.21 alin.1 și art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, așa cum s-a precizat mai sus, din documentele prezentate la inspecția fiscală și cele prezentate la contestație a rezultat că acestea nu justifică prestarea efectivă a serviciilor facturate de prestatori.

Conform prevederilor legale incidente în materia taxei pe valoarea adăugată, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei are obligația de a respecta îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură în original și să justifice cu documente că achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Nefiind îndeplinită una dintre condițiile prevăzute de lege, respectiv nejustificarea cu documente a prestării efective a serviciilor în scopul operațiunilor sale taxabile în mod legal au stabilit organele de inspecție fiscală că regia autonomă nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii facturate.

Referitor la documentele justificative care sunt stipulate la Titlul II– Impozitul pe profit (art.21), iar la art.145 al Titlului VI din Codul fiscal este prevăzut faptul că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr. 1325/2012, 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 legiuitorul a conceput*

dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate".

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

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

„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studii de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

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

Astfel, deoarece serviciile de consultanță facturate de .X. S.R.L. și de .X. S.R.L. din .X., nu sunt aferente unor operațiuni taxabile, deoarece conform situației de fapt, achizițiile de uree și melasă ale contestatarei de la cele două societăți consultante, au fost efectuate la prețuri mult mai mari, față de achizițiile contestatarei de la furnizorii români de zahăr sau din Republica Moldova și Ucraina, precum și față de prețurile de vânzare practicate de cei doi intermediari pentru același produse similare livrate către alți terți și în aceeași perioadă.

În concluzie, în conformitate cu dispozițiile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014, va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozit pe profit în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor cu consultanța facturată de .X. S.R.L. și .X. S.R.L., precum și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**.

5. Referitor la impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor reprezentând contravaloarea meselor servite angajaților societății și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**

Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor reprezentând contravaloarea meselor servite de salariații .X. S.R.L., înregistrate ca și cheltuieli de marketing sau de protocol, în condițiile în care aceste cheltuieli nu sunt efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv de operațiuni taxabile.

În fapt, în perioada 2009 - 2013, .X. S.R.L. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, la cheltuieli de marketing sau de protocol, contravaloarea unor facturi emise de .X. S.R.L. din .X. pentru mese servite în timpul unor întruniri cu distribuitorii.

Organele de inspecție fiscală au constatat, din documentele prezentate de societate, precum și din explicațiile verbale ale reprezentanților societății, că aceste cheltuieli nu sunt efectuate în scopul obținerii de venituri impozabil potrivit art. 21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și, mai mult, acestea se încadrează în categoria cheltuielilor de natură salarială, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.l) din același act normativ. De asemenea, nu a fost acordat drept de deducere pentru TVA aferentă, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceste cheltuieli nefiind aferente unor operațiuni taxabile ale angajatorului.

În drept, în materia **impozitului pe profit** sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă de la 01.01.2008, prevede :

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

Conform textului de lege sus citat, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de justificarea necesității acestora în scopul realizării de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

În materia taxei pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, se reține că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este permisă numai în

condițiile în care achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, facturi, liste meniuri, invitații întâlniri cu distribuitorii, program vizite fabrica, poze, etapele producției de drojdie, din listele prezentate de contestatară pentru mesele de protocol se reține că pe perioada verificată cu ocazia diverselor mese festive au servit masa un număr de 425 salariați ai contestatarii din totalul de 498 de persoane participante, după cum urmează :

- conform facturii nr..X./**21.12.2009** „**organizare petrecere de sfârșit de an**” în valoare de .X. lei, angajații .X. au fost în număr de 190 de salariați față de 25 de reprezentanți ai distribuitorilor,

- conform facturii nr..X./20.12.2010 în valoare de .X. lei, angajații .X. au fost în număr de 173 de salariați față de 22 de reprezentanți distribuitorilor, cheltuieli înregistrate de societate în categoria cheltuielilor de protocol sau marketing.

Astfel, se reține că numărul angajaților .X. S.R.L. care au participat la mesele festive mult mai mare față de numărul reprezentanților distribuitorilor.

Așa cum reiese din constatările organelor de inspecție fiscală expuse prin adresa nr..X./4.02.2016, pentru mesele înregistrate ca o cheltuială cu serviciile de marketing, angajații .X. au primit masa în zilele respective, după cum urmează :

- conform facturii nr..X./03.12.2011 - 13 persoane sunt angajații .X., iar 4 sunt subdistribuitori;

- conform facturii nr..X./ 31.12.2011 sunt 17 salariați și 7 distribuitori;

- conform facturii nr..X./ 31.12.2011 sunt 11 salariați și 5 distribuitori;

- conform facturii nr..X./**31.12.2011** sunt 2 salariați și 5 alte persoane;

- conform facturii nr..X./**31.12.2011** sunt 13 salariați și alte 2 persoane.

Se reține că, mesele organizate pe datele de 31.12.2011 și 21.12.2009 organizare petrecere de sfârșit de an, nu sunt specifice cheltuielilor de marketing și studiul pieței în scopul creșterii vânzărilor.

Conform documentelor prezentate în susținere, majoritatea participanților la mesele organizate sunt angajați ai .X. S.R.L., motiv pentru care organele de inspecție fiscală, în mod corect au constatat că partea din contravaloarea facturilor emise de .X. S.R.L. din .X. aferentă meselor servite de salariații proprii, conform anexei nr.16 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./28.10.2015, nu reprezintă cheltuieli de marketing/protocol și nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel, susținerea contestatarii, potrivit căreia, mesele în discuție nu sunt servite de personalul din secțiile de producție ale societății, nici nu sunt servite de personalul de vânzări, marketing sau de conducere în scop personal, ele fiind organizate într-un cadru dedicat discuțiilor de afaceri care au scopul final creșterea cifrei de afaceri, nu poate fi avută în vedere la soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece, documentele depuse de societate nu fac dovada că aceste mese au fost servite în scopul stimulării vânzărilor și implicit a creșterii cifrei de afaceri.

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.

Organul de soluționare a contestației reține că, într-adevăr, nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite, având în vedere că proba/dovada prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, însă, indiferent de probele/dovezile aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Mai mult, se reține că, prin Decizia nr. 1325/2012, 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”*.

De asemenea, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr. 1261/12.03.2014, potrivit căroră:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate. (...) pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.”

În același sens, întrucât cheltuielile efectuate de societate cu ocazia meselor organizate au fost cheltuieli pentru proprii angajați, nefiind specifice

cheltuielilor de marketing și studiul pieței în scopul creșterii vânzărilor și nefiind efectuate în scopul operațiunilor taxabile, în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă.

Referitor la invocarea de către contestatară a prevederilor pct.6 alin.11 lit.a) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează :

”(15) În sensul art.128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal: a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II din Codul fiscal”,

aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece, pe de o parte pentru a justifica efectuarea unor cheltuieli de protocol cu partenerii de afaceri este recomandat ca responsabilul cu organizarea acestei acțiuni să întocmească un referat prin care motivează necesitatea acestei acțiuni, precum și invitații pentru partenerii de afaceri, procese verbale încheiate cu acestia, contracte încheiate, note de negociere, oferte, referatul fiind supus aprobării conducerii societății pentru efectuarea cheltuielilor respective, confirmând astfel că acțiunea de protocol se desfășoară în scopul susținerii activității economice. Pe de altă parte, prevederea invocată de contestatară dată în aplicarea art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal se referă la bunuri de mică valoare acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol care nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea fiecărui cadou oferit este mai mică sau egală cu plafonul de 100 lei, cadoul cuprinzând unul sau mai multe bunuri oferite gratuit, contestatara neaducând niciun argument și nedepunând în susținerea contestației niciun document care să justifice cele prevăzute expres de legiuitor.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, referitoare la cheltuielile cu mesele acordate salariaților, rezultă că acestea în mod legal au stabilit în sarcina contestatarei impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și TVA aferentă în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru aceste capete de cerere.

6. Referitor la TVA în sumă de **.X. lei** aferentă livrărilor intracomunitare către o persoană impozabilă cu cod de TVA invalid

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru livrările intracomunitare de bunuri facturate către .X. Bulgaria cu factura .X. nr..X./26.10.2012, .X. S.R.L. beneficiază de scutire de TVA, în condițiile în care la data facturării nu exista un cod valid de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în celălalt stat membru.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna octombrie 2012, .X. S.R.L a efectuat o livrare de drojdie și amelioratori, către .X. Bulgaria cu codul .X., cu factura .X. nr..X./26.10.2012 în sumă de .X. lei, pe factură fiind menționat *„livrare intracomunitară - scutit cu drept de deducere”*.

Din sistemul informatic al A.N.A.F. rezultă că respectivul cod .X., nu mai este valabil începând cu data de 25.10.2012, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea este impozabilă, fapt pentru care au dispus în sarcina societății colectarea TVA în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.134² alin.3, art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 28.07.2010, precizează:

„(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, [...].”

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2010, care la art.10 alin.(1) precizează:

„(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art.143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct.1 și 2 ale acele.X. litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de TVA livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi

comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt membru și dacă este justificată cu factură.

Totodată, art.155 alin.(5) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: [...]

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;”

Din prevederile legale enunțate, se reține că livrările intracomunitare de bunuri sunt scutite de TVA dacă cumpărătorul comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru. De asemenea, că scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute de lege, printre care în mod obligatoriu codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că .X. S.R.L a efectuat o livrare de drojdie și amelioratori, către .X. Bulgaria cu codul .X., cu factura .X. nr..X./26.10.2012 în sumă de .X. lei, pe factură fiind menționat *„livrare intracomunitară - scutit cu drept de deducere”*.

Din analiza sistemului informatic al A.N.A.F. a rezultat că respectivul cod .X. nu mai este valabil începând cu data de 25.10.2012, dată anterioară emiterii facturii .X. nr..X./26.10.2012, deci codul cu care s-a identificat cumpărătorul din Bulgaria, nu mai era valabil.

Prin urmare, se reține că, factura nr..X./26.10.2012 nu conține toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale mai suscitade, pentru ca .X. S.R.L. să justifice scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare efectuate, astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește invocarea de către societate a jurisprudenței CEJ în cauza cauza VSTR C-587/10, potrivit căreia vânzătorul nu este în măsură să obțină codul de TVA al cumpărătorului, dar pune la dispoziție alte informații suficiente pentru a demonstra că persoana care achiziționează bunurile este o persoană impozabilă, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât în Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./28.10.2015, contestată, se regăsește o altă speță potrivit căreia la data facturării, nu exista un cod valid de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului din Bulgaria.

Astfel, fără să contravină legislației europene, legislația românească prevede în mod expres documentele și condițiile în care poate fi aplicată scutirea de TVA în cazul unei livrări intracomunitare, prevăzute de O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit. a) - i), art.143 alin.(2) și

art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la argumentele societății potrivit cărora prevederile legislației de TVA din România care condiționează strict aplicarea scutirii de TVA de comunicarea unui cod valid de TVA emis de alte state membre sunt contrare Directivei 112/2006 privind TVA și jurisprudenței Curții Europene de Justiție, precum și faptul că Dispozițiile comunitare se aplică cu prioritate, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din jurisprudența europeană se reține că Curtea Europeană de Justiție lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească propriile condiții în ceea ce privește justificarea scutirii de TVA.

În consecință, pentru TVA în sumă de .X. lei se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./28.10.2015 în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei reprezentând :

.X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit,
.X. lei - aferente TVA stabilită suplimentar,
având în vedere că prin prezenta decizie, contestația formulată împotriva debitelor principale, respectiv impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, a fost respinsă ca neîntemeiată, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**, având în vedere că prin contestație nu sunt aduse argumente cu privire la cota aplicabilă și numărul de zile pentru care se calculează aceste obligații fiscale accesorii și nici argumente de fapt sau de drept care să contribuie la modificarea celor dispuse prin decizia de impunere contestată.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se :

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **.X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./28.10.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și exonerarea de la plată a sumei de **.X. lei**, reprezentând :

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

.X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

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,
.X.**