



DECIZIA NR.000/06.2020
privind soluționarea contestației formulate de
X
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.000/2020

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanelor Publice prin adresa nr.**000/2020** înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.**000/2020**, asupra contestației formulate de **X**, înregistrată la ONRC sub nr.**J00/0000/0000**, CUI **00000000**.

X contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.**000/2020**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2020** încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanelor Publice, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** impozit pe profit;
- **000 lei** TVA.

Față de data comunicării actelor administrativ fiscale contestate, respectiv la data de **00.00.2020** conform mențiunii olografe a reprezentantului societății pe adresa de comunicare nr.**000/2020**, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **00.00.2020**, fiind înregistrată sub nr.**000**, potrivit ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Administrației Județene a Finanelor Publice aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1), art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de

Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **X** numita în prezenta **X**.

De asemenea, în temeiul art.276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatarea a solicitat **susținerea orală a contestației formulate**, procedură care a avut loc în data de **00.00.2020**, fiind întocmită în acest sens *Minuta*, aflata la dosarul cauzei.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/2020 emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice in baza Raportului de inspectie fiscala nr.000/2020, societatea susține următoarele:

ASPECTE PROCEDURALE:

1. Nelegalitatea inspectiei fiscale ca urmare a efectuării acesteia de către un organ necompetent. Necompetența AJFP de a efectua inspectia fiscala:

- **X** este mare contribuabil, iar potrivit art.29 și art.30 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare și art.13 din HG nr.520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, dar și OPANAF nr.3609/2016 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, administrarea impozitelor și taxelor datorate de marii contribuabili se află în competența Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili;

- în conformitate cu prevederile art.120 din Codul de procedura fiscala, inspectia fiscala poate fi delegată altui organ fiscal, potrivit legii;

- legalitatea și temeinicia actului de delegare nu pot fi analizate câtă vreme organele de inspectie fiscala nu au îndeplinit obligațiile stabilite la art.7 din Ordinul nr.767/2016 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspectie fiscala pentru efectuarea inspectiei fiscale, respectiv societatea nu a fost instiintată despre delegarea competenței anterior începerii inspectiei fiscale și nu i-a fost comunicat actul de delegare;

- la nivel de principiu, în materia delegării de competență trebuie avute în vedere dispozițiile art.147 din Codul de procedura civila;

- prin raportare la dispozițiile Codului de procedura civila aplicabile și în baza art.3 alin.2 din Codul de procedura fiscala, delegarea de competență trebuie realizată către un organ de același grad, a cărui competență materială este identică cu cea a organului fiscal de la care se delegă, iar Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili nu are corespondent “de același grad” pe teritoriul țării;

- organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP ar fi trebuit sa se rezume la strangerea probelor urmand ca analiza acestora si emiterea raportului de inspectie fiscala si deciziei de impunere sa ramana in sarcina exclusiva a organului fiscal competent sa administreze contribuabilul, respectiv Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili.

2. Nelegalitatea inspectiei fiscale ca urmare a nerespectarii termenului de avizare:

- potrivit dispozitiilor art.122 alin.2 lit.a din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, inspectia fiscala nu putea debuta mai devreme de 30 de zile calculate de la data comunicarii Avizului de inspectie fiscala nr.**000/2020**;

- inspectia fiscala inceputa anterior expirarii termenului de 30 de zile nu este legala, cu consecinta nelegalitatii concluziilor organelor de inspectie fiscala, intrucat au fost incalcate dispozitiile Codului de procedura fiscala;

- insasi organele de inspectie fiscala au confirmat afirmatiile societatii si au recunoscut ca inspectia fiscala nu a inceput cu respectarea termenului de 30 de zile de la primirea de catre **X** a Avizului de inspectie fiscala, astfel inspectia fiscala este nelegala, in cauza fiind incalcate norme imperative de drept procedural.

3. Depasirea duratei legale de desfasurare a inspectiei fiscale:

- inspectia fiscala s-a desfasurat in perioada **00.00.2019-00.00.2019**, pe o perioada de 306 zile, fiind incalcate prevederile art.126 alin.1 lit.a, art.123 alin.2 si art.130 alin.4 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare;

- sanctiunea depasirii termenului de efectuare a inspectiei fiscale este nulitatea acesteia si a tuturor actelor subsecvente emise;

- inspectia fiscala nu s-a finalizat intr-un termen care sa indeplineasca exigentele notiunii de "termen rezonabil", iar depasirea duratei de desfasurare nu a fost cauzata de conduita societatii, ci exclusiv de actiunile directe si unilaterale ale organelor de inspectie fiscala.

4. Gresita calificare de catre echipa de inspectie fiscala a metodei de control fiscal aplicata in cauza. Necesitatea anularii mentiunilor din cuprinsul raportului de inspectie fiscala cu privire la efectuarea in cauza a unei verificari "prin sondaj":

- desi prin raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca verificarea se realizeaza prin sondaj, organele de inspectie fiscala au solicitat societatii toate documentele relevante pentru verificarea tuturor operatiunilor semnificative desfasurate in intreaga perioada supusa controlului;

- efectuarea inspectiei fiscale s-a realizat prin metoda verificarii exhaustive si nu prin sondaj;

- refuzul organelor de inspectie fiscala de a califica in mod corect inspectia fiscala derulata prejudiciaza societatea, prin mentinerea posibilitatii efectuarii unei reverificari ulterioare cu privire la aceleasi obligatii, in conditiile in care organele fiscale se afla deja in posesia unui volum considerabil de documente si informatii aferente perioadei 2014-2017, iar pentru obtinerea acestora activitatea **X** a fost deja afectata in mod nelegal prin depasirea termenului legal de efectuare a inspectiei fiscale.

5. Nelegalitatea deciziei de impunere raportat la faptul ca la data emiterii acesteia nu era emis raportul de inspectie fiscala care trebuie sa stea la baza emiterii deciziei de impunere:

- potrivit dispozitiilor art.131 alin.1-alin.4 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, raportul de inspectie fiscala trebuie sa stea la baza emiterii deciziei de impunere, nefiind posibila emiterea acesteia inainte de emiterea raportului de inspectie fiscala;

- data listarii efective a raportului de inspectie fiscala este **00.00.2020**, ora **00:00**, data emiterii deciziei de impunere este tot **00.00.2020**, dar acest act este listat la ora **00:00**, anterior momentului listarii raportului de inspectie fiscala;

- la momentul emiterii deciziei de impunere este evidenta lipsa raportului de inspectie fiscala, prin raportare la ora finalizarii/semnarii raportului de inspectie fiscala fata de data si ora emiterii deciziei de impunere.

6. Nelegalitatea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala pentru lipsa semnaturii:

- in conformitate cu prevederile art.46 alin.2 lit.g si lit.h din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, actul administrativ fiscal trebuie sa cuprinda numele si semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal;

- lipsa semnaturii imputernicitului organului fiscal atrage sanctiunea nulitatii actului, potrivit prevederilor art.49 din Codul de procedura fiscala;

- potrivit raportului de inspectie fiscala la realizarea inspectiei fiscale au participat trei membrii ai organelor de inspectie fiscala, dar actele emise ca urmare a inspectiei fiscale au fost semnate doar de doi dintre acestia, astfel ca nu au fost indeplinite prevederile Ordinului nr.3710/2015, care reglementeaza continutul acestor acte;

- intrucat actele contestate nu au fost intocmite si semnate de organele de inspectie fiscala in acceptiunea legii, acestea sunt lovite de nulitate, potrivit prevederilor art.49 din Codul de procedura fiscala.

ASPECTE DE FOND:

1. Recunoasterea deductibilitatii cheltuielilor in suma de 000 lei si a TVA in suma de 000 lei aferente relatiilor comerciale desfasurate de X cu persoane juridice declarate inactivate, respectiv A si B:

- societatea detine documente justificative care dovedesc prestarea serviciilor de paza furnizate de **A si B**;
- la inceperea relatiilor contractuale ce doi furnizori de servicii de paza nu erau inscrisi ca si contribuabili inactivi, iar ulterior derularii relatiei comerciale **X** nu avea niciun motiv rezonabil pentru care sa cerceteze daca acestia au fost declarati inactivi;
- **X** a actionat cu buna credinta, serviciile de securitate fiind in beneficiul bunei organizari a magazinelor, iar societatea nu avea competenta in verificarea respectarii obligatiilor fiscale de catre partenerii sai;
- sanctiunea impusa de organele de inspectie fiscala conduce la incalcarea principiului proportionalitatii care trebuie luat in considerare si in ceea ce priveste impozitul pe profit, intrucat nu este un principiu de TVA, ci reprezinta un principiu fundamental al dreptului comunitar;
- in ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA, jurisprudenta CJUE este constanta in sensul ca o persoana impozabila are dreptul de a deduce TVA atat timp cat factura este redactata corect, iar conditiile privind substanta economica a tranzactiei sunt indeplinite, in cauza fiind relevante cazul C-438/09 Boguslaw Juliusz Dankowski, cazul C-101/16 Paper Consult Court, cazul C-285/11 Bonik EOOD si cazul C-277/14 PPUH;
- societatea respecta prevederile legale aplicabile in ceea ce priveste dreptul de deducere, intrucat indeplineste atat conditia de forma cat si cea de substanta, intrucat detine facturi conforme, iar serviciile au fost achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile;
- faptul ca furnizorii nu si-au indeplinit obligatiile de depunere a declaratiilor si de plata a TVA colectata nu da dreptul organelor de inspectie fiscala de a refuza dreptul de deducere al **X**.

2. Recunoasterea deductibilitatii cheltuielilor in suma de 000 lei si a TVA in suma de 000 lei, aferente serviciilor prestate de C F in beneficiul X, servicii refacturate de catre C R:

- in costurile facturate de catre **C R** societatii sunt incluse si costurile de la **COSG** si **CSI**;
- nu exista in Codul fiscal nicio prevedere care sa constranga societatea sa detina un contract direct, incheiat exclusiv intre aceasta si o alta parte;

- contractul dintre **C R** si **X** prevede furnizarea de servicii prin intermediul departamentelor proprii ale **C R** dar si servicii prestate de furnizori externi, precum cele facturate de **C F**;

- **X** a beneficiat de serviciile prestate de **C F** si refacturate de **C R**, intrucat achizitionarea acestora a ajutat societatea sa mentina si sa imbunatateasca performantele activitatii operationale;

- serviciile primite de la societatea mama si refacturate de **C R** nu se suprapun cu cele facturate de societatea din Romania;

- Codul fiscal nu stabileste o lista exhaustiva a documentelor ce pot fi folosite pentru a dovedi prestarea efectiva a serviciilor, astfel societatea avea posibilitatea de a prezenta in justificarea serviciilor orice documente justificative, fara a fi limitata la o anumita forma ori un continut specific;

- la contestatie au fost anexate documente justificative pentru fiecare tip de serviciu prestat, precum si copii ale facturilor emise de catre **C F** catre **C R** si de catre aceasta din urma catre **X**;

- serviciile prestate de societatea din Franta, refacturate catre **X** de **C R**, au fost:

- servicii de resurse umane, consultanta si asistenta la nivelul grupului;
- servicii de consultanta si asistenta cu privire la calitate, responsabilitate si risc;
- servicii de consultanta si asistenta financiara, strategica si administrativa;
- servicii de consultanta si asistenta privind comunicarea la nivel de grup;
- servicii de consultanta si asistenta privind politicile si procedurile legale si fiscale;
- servicii de consultanta si asistenta pentru extindere precum si cu privire la logistica si chestiuni legate de lantul de aprovizionare;
- servicii de consultanta si asistenta in materie imobiliara;
- servicii de consultanta si asistenta privitoare la dezvoltarea bunurilor internationale;

- cheia de alocare folosita pentru serviciile primite este stabilita in conformitate cu legislatia nationala si cu principiile stabilite prin Liniile Directoare emise de OECD privind preturile de transfer care ofera clarificari suplimentare asupra tranzactiilor efectuate intre persoane asociate, fiind un set de reguli care exprima valorile comune ale guvernelor tarilor din care provin o mare parte din investitiile directe internationale si gazduiesc multe dintre cele mai mari intreprinderi multinationale;

- se poate considera ca alocarile de costuri efectuate utilizand o metoda de alocare directa atunci cand este posibil si o metoda de alocare indirecta atunci cand metoda alocarii directe nu este posibila, asa cum prevad Liniile Directoare OECD, reflecta o metodologie de alocare de costuri adecvata din perspectiva fiscala;

- in Codul fiscal nu exista nicio restrictie de fond sau forma in ceea ce priveste folosirea unei chei de alocare pentru alocarea costurilor serviciilor intra-grup;

- mai multe detalii referitoare la facturarea onorariilor serviciilor prestate de **C F** sunt incluse in Anexa nr.000, Rapoartele independente de asigurare limitata intocmite de **D** care sustine stabilirea bazei de costuri aferente serviciilor prestate de **C F**, cat si alocarea acestora;

- serviciile prestate de **C** nu sunt separat facturate de catre **X** clientilor sai, insa valoarea acestora este considerata ca facand parte din costul marfurilor vandute de **X**, astfel costurile cu serviciile au fost indirect recuperate;

- in ceea ce priveste serviciile IT, la contestatie au fost descrise detaliat aplicatiile IT care functioneaza pe serverele **COSG/CSI** si utilizate de societate, precum si perioada in care au fost folosite, insotite de print-screen-uri ale acestor aplicatii;

- au fost refacturate si costuri cu furnizorii neafiliati specializati in industria IT, precum **E, F, G, H**;

- serviciile IT primite de la **C R** nu se suprapun cu cele primite de la **COSG/CSI**;

- in ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA, legislatia din Romania implementeaza jurisprudenta CJUE, iar contraprestatia primita de catre **C R** corespunde avantajului economic obtinut de **X**, intrucat serviciile achizitionate au contribuit la dezvoltarea afacerii sale prin informatia, asistenta si expertiza puse la dispozitie de catre **C R** prin intermediul **C F**, crescand veniturile obtinute la nivelul societatii si fiind efectuate in vederea desfasurarii operatiunilor taxabile ale **X**;

- sistemul comun de TVA asigura neutralitatea impozitarii tuturor activitatilor economice, oricare ar fi scopul sau rezultatele acestor activitati, conditia fiind ca aceste activitati sa fie supuse TVA;

- autoritatile fiscale nu ar putea impune conditii suplimentare pentru a determina daca un contribuabil este indreptatit sa deduca TVA, atat timp cat exista dovezi care sa ateste ca bunurile si serviciile au fost cumparate pentru activitatile taxabile ale societatii;

- potrivit jurisprudentei constante, dreptul de deducere a TVA este acordat persoanelor chiar si atunci cand nu exista o legatura directa si imediata intre o anumita operatiune de intrare si o operatiune de iesire sau intre operatiuni care dau nastere dreptului de deducere, atunci cand costurile serviciilor in cauza fac parte din costurile sale generale si sunt componente ale pretului bunurilor si serviciilor pe care le furnizeaza;

- legislatia de TVA impune conditii de fond- utilizarea serviciilor si bunurilor pentru realizarea de operatiuni taxabile si de forma- detinerea unei facturi

conforme pentru exercitarea dreptului de deducere, iar **X** indeplineste aceste conditii.

3. Anularea repunerii veniturilor in suma de 000 lei reprezentand facturi de stornare emise de societate catre diversi parteneri comerciali in legatura cu facturi eronat emise acestora dupa data de 00.00.2016:

- pana in luna **00** 2016, societatea a efectuat diverse activitati de marketing atat in interes direct propriu cat si in interesul indirect al anumitor furnizori de produse alimentare si a avut posibilitatea sa factureze o parte dintre aceste activitati si catre furnizorii sai;

- dupa luna **00** 2016 **X** nu a prestat servicii in interesul furnizorilor sai avand in vedere modificarile aduse la Legea nr.150/2016 pentru modificarea si completarea Legii nr.321/2009 privind comercializarea produselor alimentare;

- din eroare societatea a emis facturi catre furnizorii sai si dupa data de **00.00.2016**, iar pentru indreptarea acestui fapt, a procedat la stornarea facturilor emise in mod gresit catre furnizori;

- **X** nu avea voie sa emita facturile, intrucat activitatile de marketing au fost desfasurate in interesul sau propriu si nu al furnizorilor pentru care eronat s-au emis facturi;

- facturile in discutie nu au fost achitate de furnizori, iar societatea era obligata sa respecte prevederile Legii nr.150/2016, respectiv Legii nr.321/2009 care reglementeaza cadrul legal al comercializarii produselor alimentare;

- prevederile Codului fiscal invocate de organele de inspectie fiscala si normele metodologice aferente din cadrul capitolului VII -TVA, nu sunt aplicabile cazului de fata;

- societatea a facturat clientilor pretul stabilit pentru prestarile de servicii si ulterior, intrucat contractul a fost anulat a emis facturile de storno pe care le-a trimis furnizorilor sai;

- legislatia fiscala din Romania nu contine prevederi specifice care sa limiteze aplicabilitatea reducerilor de pret si a facturilor de storno doar in cazurile in care furnizorii detin dovada primirii facturilor de catre client;

- legislatia de TVA din Romania implementeaza jurisprudenta CJUE, conform careia o prestare de servicii este efectuata cu plata si este taxabila doar daca exista o relatie juridica intre prestatorul de servicii si beneficiar in temeiul careia exista o prestatie reciproca, remuneratia primita reprezentand contravaloarea efectiv acordata in schimbul serviciului beneficiarului;

- intrucat nu exista o legatura directa intre promovare si o plata efectuata de catre parteneri comerciali ai societatii, nu poate exista o prestare de servicii.

4. Recunoasterea faptului ca societatea nu avea obligatia ajustarii TVA in suma de 000 lei, aferenta marfurilor distruse:

- organele de inspectie fiscala au facut o confuzie analizand deductibilitatea si ajustarea TVA prin prisma inregistrarilor contabile, precum si a deductibilitatii acestor cheltuieli la calculul impozitului pe profit;

- **X** detine atat facturi de la furnizorii serviciilor de distrugere, precum si alte documente justificative care au fost prezentate organelor de inspectie fiscala;

- organele de inspectie fiscala si-au depasit atributiile si au analizat alte prevederi legislative in afara criteriilor stabilite in cuprinsul Titlului VI din Codul fiscal, analizand deductibilitatea si ajustarea TVA prin prisma inregistrarilor contabile, precum si a deductibilitatii acestor cheltuieli la calculul impozitului pe profit.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate de organele de inspectie fiscală din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice , s-a întocmit Raportul de inspectie fiscală nr.000/2020 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.000/2020, constatându-se următoarele:

Perioada supusă inspectiei fiscale: pentru TVA **00.00.2014-00.00.2015**, pentru impozitul pe profit **00.00.2014-00.00.2017**.

1. Cu privire la relatiile comerciale desfasurate de **X** cu unii contribuabili inactivi al caror cod valabil de TVA a fost anulat:

In perioada verificata, **X** a inregistrat in evidenta contabila tranzactii comerciale, respectiv achizitii de bunuri/servicii de la societati comerciale care figureaza in Registrul contribuabililor inactivi/reactivati ca fiind contribuabili inactivi si al caror cod valabil de TVA a fost anulat, dupa cum urmeaza:

a. In perioada **00.00.2014-00.00.2014** de la **A**, care a fost declarata inactiva de la data de **00.00.2013** (Decizie de inactivare publicata in data de **00.00.2013**), pana la data de **00.00.2014** si reactivata in data de **00.00.2014**, conform Deciziei de reactivare nr. **000/2014**.

Potrivit informatiilor existente pe site-ul ANAF-sectiunea Registrul contribuabililor inactivi/reactivati in perioada **00.00.2012-00.00.2014**, societatea mentionata nu a fost inregistrata in scopuri de TVA.

In perioada in care furnizorul de servicii a figurat ca fiind declarat inactiv, suprapusa peste perioada verificata, respectiv **00.00.2014-00.00.2014**, **X** a inregistrat in evidenta financiar contabila facturi fiscale emise de catre acesta in valoare totala de **000 lei** din care suma de **000 lei** reprezinta baza impozabila si suma de **000 lei** reprezinta TVA.

De asemenea **A**, figureaza ca fiind societate inactiva si din data de **00.00.2017**, conform Deciziei de inactivare nr.**000/2017**, publicata in data de **00.00.2017**.

b. B a fost declarat contribuabil inactiv incepand cu data de **00.00.2012** prin Decizia nr.**000/2012**, publicata in data de **00.00.2012** potrivit informatiilor existente pe site-ul ANAF-sectiunea Registrul contribuabililor inactivi/reactivati.

Din data de **00.00.2012** societatea mentionata nu a mai fost inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal (in data de **00.00.2012** codul de TVA fiind anulat).

In perioada in care furnizorul de servicii a figurat ca fiind declarat contribuabil inactiv, **X** a inregistrat in evidenta contabila facturi fiscale emise de catre acesta in valoare totala de **000 lei** din care suma de **000 lei** reprezinta baza impozabila si suma de **000 lei** reprezinta TVA.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru suma totala de **000 lei** (din care suma de **000 lei** la nivelul anului 2014 si respectiv suma de **000 lei** la nivelul anului 2015), reprezentand contravaloarea facturilor fiscale (exclusiv TVA), emise de societatile partenere inactice.

Cu suma totala de **000 lei** din care suma de **000 lei** (**A** si suma de **000 lei** (**B**), a fost reintregit profitul impozabil, aferent anilor fiscali 2014 si 2015, rezultand astfel un impozit pe profit suplimentar stabilit de organele de inspectie fiscala in suma totala de **000 lei**, in baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. r), art. 11 alin. 1[^]2, art. 153 alin. 9 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 6 alin.(2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991.

In ceea ce priveste TVA, societatea a efectuat ajustarea TVA deductibila in sensul diminuarii acesteia, cu suma de **000 lei** reprezentand TVA aferenta tranzactiilor derulate cu cei doi parteneri inactivi, in luna **00** 2019, in conditiile in care aceasta si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in perioada supusa inspectiei fiscale, respectiv **00.00.2014-00.00.2015**, astfel organele de inspectie fiscala au procedat la diminuarea TVA deductibila aferenta acestor tranzactii la perioada la care se refera.

Din punct de vedere fiscal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru suma de **000 lei** reprezentand TVA aferenta facturilor emise de societatile partenere inactice, in baza prevederilor art. 11 alin. 1[^]2 art. 153 alin. 9 lit a), art.146 alin. (1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

2. Cu privire la serviciile facturate de catre C R catre X:

X in calitate de beneficiar a incheiat cu **C R** in calitate de Prestator un „Contract General de prestari servicii” nr. fn in vigoare din data de **00.00.2009**.

Din documentele anexate la facturile de servicii de “asistenta si management” emise de **C R** in perioada **00.00.2014-00.00.2017**, s-a constatat ca valoarea totala a acestor servicii este compusa din :

- valoarea serviciilor interne prestate de **C R**;
- cota de 5 % aplicata la valoarea mai sus mentionata;
- alocare cost servicii **C F**;
- alocare cost licente **C F**;
- alocare costuri IT **COSG**;

Pentru costurile facturate de **C F** precum si de **COSG**, respectiv **I** catre **C R** si refacturate catre **X** in baza Contractului FN din data de **00.00.2009**, societatea a prezentat detalierea activitatilor corespunzatoare departamentelor functionale, indicand totodata si cheile de alocare utilizate.

Totodata, s-a constatat ca in cursul anului 2014 costul serviciilor IT a fost alocat prin intermediul **C F** care a centralizat costurile **COSG**. Începand cu anul 2015 aceste servicii au fost evidentiatae distinct in anexele la facturile emise de **C R**, pentru serviciile IT prestate de **COSG** si ulterior preluarii activitatii acestei societati în **00** 2015 de catre **CSI**.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca din documentele prezentate de societate pentru justificare serviciilor nu pot fi identificate serviciile prestate in beneficiul **X** de catre **C F**, astfel acestea nu constituie documente justificative din care sa rezulte dovada efectuarii faptice a serviciilor externe refacturate de **C R** catre **X** in baza Contractului FN din data de **00.00.2009**, respectiv faptul ca aceste servicii sunt efectuate in scopul activitatii economice si al operatiunilor taxabile ale societatii verificate, nefiind conforme cu prevederile din contractul incheiat intre parti.

Totodata, s-a constatat ca prin Contractul general de prestari servicii incheiat in data de **00.00.2009**, intre **C R** si **X** se prevede realizarea de catre prestatorul **C R** catre beneficiarul **X** a acelorasi tipuri de servicii incluse in componenta “servicii externe” refacturate de **C R** de la **C F**.

Astfel, societatea nu probeaza cu documente necesitatea cat si efectuarea faptica a acelorasi tipuri de servicii de catre un alt prestator, respectiv **C F**, **COSG** si **CSI**.

Valoarea serviciilor externe a fost calculata prin alocarea unei chei de repartizare la valoarea cifrei de afaceri a societatilor din grupul **C**, incluzandu-se in mod eronat costuri legate de examinarea generala a performantelor societatilor afiliate, costuri aferente actionariatului sau legate de adoptarea si executarea prin intermediul unor norme statutare a “guvernantei corporative” de catre societatea mama.

De asemenea, valoarea serviciilor externe nu poate fi rezultatul unui calcul matematic prin aplicarea unui procent asupra cifrei de afaceri realizata de **X**, aceasta trebuie sa fie concret determinata si identificabila pe fiecare tip de

serviciu prestat, iar obligatia justificarii cu documente legale a prestarii efective a serviciilor si a necesitatii acestora revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile in speta.

Inexistenta unui contract de prestari de servicii incheiat intre parti si detinerea doar a unor facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei inscrisa in factura primita, contribuabilul trebuind sa justifice cu documente prestarea efectiva a serviciilor de catre prestator, necesitatea achizitionarii acestora si masura in care sunt aferente operatiunilor sale impozabile.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile in suma totala de de **000 lei**, reprezentand cota parte din contravaloarea facturilor fiscale (exclusivTVA), suma cu care s-a reintregit profitul impozabil, rezultand astfel un impozit pe profit suplimentar stabilit de organele de inspectie fiscala in valoare totala de **000 lei**, in baza prevederilor art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.41 si pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, art. 19 alin (1), art.25 alin.1, art. 11 alin (1) si alin.5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 46 din Anexa nr.1 la OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 57 din Anexa la OMFP nr.1802/2014, pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate, art. 65 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, respectiv art. 73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru suma de **000 lei**, (baza impozabila aferenta perioadei: **00.00.2014-00.00.2015 = 000 lei**), reprezentand contravaloare cota parte din TVA aferenta facturilor, reprezentand servicii externe prestate de **C F, COSG, I**, in favoarea **C R** si refacturate ulterior catre **X**, avand in vedere prevederile art. 145 alin. (1) si alin. (2) lit. a), art.146 alin. (1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

3. Cu privire la facturile fiscale de storno emise de **X**, reprezentand servicii marketing, servicii de promovare si servicii de dinamica comerciala catre diversi beneficiari, respectiv **J, C R, K, L, M, N, O, P, Q, R, S**:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca incepand cu luna **00 2016 X** a emis facturi fiscale de stornare reprezentand servicii de marketing care au fost evidentiata in contul 70409000 "Servicii Marketing RFA", servicii de "promovare" (evidentiata in contul 70401002), servicii de "dinamica comerciala"(evidentiata in contul 70401006).

Tranzactiile derulate între **X** și partenerii menționați s-au efectuat în baza contractelor/acordurilor de stabilire a condițiilor comerciale pentru furnizarea de produse.

Totodată ajustarea în sensul reducerii bazei de impozitare este aplicabilă numai pentru acele servicii care nu au fost prestate, ori potrivit răspunsului formulat la Nota explicativă, facturile de stornare emise de către **X**, către partenerii contractuali au fost emise pentru servicii care au fost deja prestate.

Astfel, s-a constatat că în cazul prestarilor de servicii, baza de impozitare se determină la momentul când acestea sunt considerate a fi efectuate, respectiv la momentul emiterii situațiilor de lucrări sau la data acceptării lor de către beneficiari, în funcție de prevederile contractuale și poate fi ulterior ajustată/diminuată doar dacă serviciile nu au fost efectiv prestate.

Organele de inspecție fiscală au procedat la repunerea veniturilor din facturile fiscale de stornare emise către diverși parteneri contractuali aferente anului 2016, reprezentând servicii Marketing RFA (evidențiate în contul 70409000), servicii promovare (evidențiate în contul 70401002) servicii dinamică comercială (evidențiate în contul 70401006), cu suma de **000 lei**, rezultând un impozit pe profit suplimentar în suma de **000 lei (000*16%)** în baza prevederilor art 287 lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 32 (3) din HG nr.1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

4. Cu privire la TVA aferentă marfurilor distruse:

În perioada supusă inspecției fiscale **X** nu a ajustat TVA aferentă cheltuielilor cu bunurile de natură stocurilor degradate calitativ, evidențiate în contul 60701100, considerând că se încadrează în prevederile art.148 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare.

Din analiza documentelor prezentate de societate, s-a constatat că societatea nu a prezentat documente justificative (documentele prezentate nu sunt semnate și asumate de către persoanele responsabile, respectiv membrii comisiei de inventariere), prevăzute de legislația financiar contabilă din care să rezulte faptul că degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective, pentru îndeplinirea primei condiții din pct.53 alin.(10) al Titlului VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, simpla enumerare a bunurilor distruse pe coduri neconstituind o dovadă obiectivă a degradării calitative a bunurilor.

În ceea ce privește modalitatea de scoatere din gestiune a marfii deteriorate calitativ, trebuie efectuată o inventariere, respectându-se prevederile legale privind inventarierea (OMFP 2861/2009 pentru aprobarea Normelor

privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii).

In urma inventarierii, comisia, in baza listelor de inventariere, constata in Procesul verbal intocmit cu aceasta ocazie ca bunurile sunt degradate calitativ, avand in vedere argumente si dovezi suficiente, documente pe care societatea nu le-a prezentat organelor de inspectie fiscala.

Societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala documentele justificative prevazute de legislatia aplicabila in domeniul efectuării inventarierii, respectiv Legii nr. 82/1991 si OMFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, in speta liste de inventar semnate de catre membrii comisiei de inventariere si Procese Verbale intocmite cu aceasta ocazie din care sa rezulte faptul ca bunurile sunt degradate calitativ.

Avand in vedere cele prezentate mai sus organele de inspectie fiscala au ajustat TVA aferenta bazei de impozitare constituita din cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, cont 60701100, rezultand TVA stabilita suplimentar in suma totala de **000 lei**, in baza prevederilor art. 148 alin.1 lit.c, alin. 2 lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 53 (10) si (11) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:

A. ASPECTE DE PROCEDURA:

1. Referitor la susținerile **X** privind necompetența materială și teritorială a organelor de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice de efectuare a inspectiei fiscale, societatea fiind la data inițierii inspectiei fiscale în administrarea Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, organul de solutionare a contestatiei reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.119 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspectiei fiscale:

“Inspectia fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit de organul fiscal competent potrivit cap. I și II ale titlului III. Organele fiscale care sunt competente să efectueze inspectia fiscală sunt denumite în sensul prezentului capitol organe de inspectie fiscală.”

De asemenea, art.120 din acelasi act normativ are urmatoarele prevederi:

“ART. 120

Reguli speciale privind competența de efectuare a inspecției fiscale de către organul fiscal central

(1) În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central, prin ordin al președintelui A.N.A.F.) se pot constitui, la nivelul aparatului central, structuri care au competență în efectuarea inspecției fiscale pe întreg teritoriul țării.*

*(2) Competența de efectuare a inspecției fiscale de către organul fiscal central se poate delega altui organ fiscal central, în condițiile stabilite prin ordin al președintelui A.N.A.F.**).”*

Astfel, potrivit prevederilor cu caracter general ale Codului de procedură fiscală, competența de efectuare a inspecției fiscale se stabilește prin Ordin al Președintelui A.N.A.F., iar de la regula generală privind competența de efectuare a inspecției fiscale, tot prin ordin al Președintelui A.N.A.F. se poate deroga în sensul efectuării de inspecții fiscale de către alte organe decât cele competente, prin delegare de competență.

Inspectia fiscala partiala urmare careia a fost emisa Decizia de impunere nr.**000/2020** si Raportul de inspectie fiscala nr.**000/2020**, a avut la baza Dispunerea delegarii de competenta (formular DDC-C) nr. **000/2019**, prin care s-a dispus delegarea de competenta de catre Agentia Naționala de Administrare Fiscala, Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala, organul fiscal care detine competenta fiind Directia Generala de Administrare Marilor Contribuabili, iar organul fiscal pentru care se dispune Delegarea de competenta fiind Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti–Administratia Judeteană a Finantelor Publice , în baza prevederilor art. 120 alin. (2) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si prevederile art. 2 din Ordinul presedintelui ANAF nr. 767/19.02.2016, privind conditiile de delegare a competentei altui organ de inspectie fiscala pentru efectuarea unei actiuni de inspectie fiscala, care stipuleaza:

“ART. 1

(1) Delegarea de competență se poate acorda altui organ de inspecție fiscală, pentru unul sau mai mulți contribuabili/plătitori, pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală.

(2) Prin sintagma acțiuni de inspecție fiscală, utilizată în prezentul ordin, se înțeleg următoarele: control inopinat, control încrucișat, constatare la fața locului, inspecție fiscală generală sau parțială.

ART. 2

(1) *Delegarea de competență se acordă la solicitarea altui organ de inspecție fiscală decât cel care deține competența, în condițiile prevăzute de prezentul ordin.*

(2) *Prin excepție de la alin. (1), delegarea de competență se poate dispune altui organ de inspecție fiscală de către direcția de specialitate din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală sau de către direcția generală regională a finanțelor publice pentru alt organ de inspecție fiscală din aria de competență teritorială, după caz.(...)*

ART. 4

Delegarea de competență, dispusă de direcția de specialitate din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală sau de direcția generală regională a finanțelor publice, se comunică în scris atât organului de inspecție fiscală care deține competența, cât și celui care urmează să efectueze acțiunea de inspecție fiscală.

ART. 5

Organul de inspecție fiscală care a primit delegarea de competență este responsabil pentru efectuarea tuturor activităților necesare pentru efectuarea acțiunii de inspecție fiscală și valorificarea actelor de control sau de emiteră a actelor administrative fiscale, inclusiv întocmirea referatului cu propuneri de soluționare a contestației, după caz.(...)

ART. 7

Organul de inspecție fiscală care a primit delegarea de competență este obligat să înștiințeze contribuabilul asupra acestui fapt.”

In ceea ce privește motivul invocat de societatea contestatara in speta incidenta, respectiv art.7 din OPANAF 767/19.02.2016, privind conditiile de delegare a competentei altui organ de inspectie fiscala pentru efectuarea unei actiuni de inspectie fiscala, se retine faptul ca in conformitate cu dispozitiile articolului indicat :”*Organul de inspecție fiscală care a primit delegarea de competență este obligat să înștiințeze contribuabilul asupra acestui fapt*”, nu apare sintagma „**ANTERIOR**” astfel cum a fost indicat in mod eronat de catre **X** in contestatia formulata.

La inceperea inspectiei fiscale, echipa de inspectie fiscala a respectat prevederile art. 120 alin (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, contribuabilul supus verificarii fiind instiintat despre Disponerea delegarii de competenta primita in conditiile mai sus precizate.

In acest sens, in Raportul de Inspectie fiscala incheiat, **la Cap. V Alte constatari pct. 7(20)**, organele de inspectie fiscala au consemnat faptul ca societatea a fost informata cu privire la Disponerea delegarii de competenta nr.A_RFC 000/2019, emisa de ANAF Directia Generala Coordonare Inspectie

Fiscala si inregistrata la AJFP sub nr.**000/2019**, in conformitate cu prevederile art.120 (3) din Legea nr 207/2015, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si faptul ca in perioada **00.00.2019-00.00.2019**, inspectia fiscala partiala a fost efectuata de catre dl. **1** si d-na **2**, in baza Ordinului de Serviciu nr.**000/2019**, iar începând cu data de **00.00.2019**, echipa de inspectie fiscala a fost modificata prin schimbarea d-nei **2** cu d-na **3**, consilier superior la Administratia Judeteana a Finantelor Publice , Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Juridice nr.**000**, conform Ordinului de Serviciu nr.**000/2019**, atat la initierea inspectiei fiscale partiale cat si in actele preliminare incheiate pe parcursul inspectiei fiscale respectiv in Procesul Verbal nr.**000/2019**.

În ceea ce priveste argumentul potrivit caruia delegarea de competenta nu poate fi realizata decat catre un organ de acelasi grad, respectiv un organ a carei competenta materiala este identica cu cea a organului de la care se deleaga, se reține ca insasi societatea prin reprezentantii sai precizeaza faptul ca nu exista un organ cu competenta materiala identica.

Indiferent de optica partilor trebuie evidentiata dubla valenta care sta la originea nasterii unui act normativ, in speta sintonia deplina care trebuie sa subziste intre litera si spiritul legii. Dupa cum se poate constata interpretarea pe care contestatara a incercat sa o contureze actului normativ invocat prezinta un vadit caracter subiectiv.

In concordanta cu argumentele invocate de organul de inspectie fiscala, rezulta ca o atare interpretare data de societatea contestatara, pe fondul inexistentei unui organ jurisdictional cu „competenta materiala de acelasi grad”, nu ar avea nicio finalitate juridica.

Mai mult decat atat actul normativ indicat in speta, respectiv art. 3 alin. (2) din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, stipuleaza:

”Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative

*(2) Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea **pot fi aplicabile** raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.”*

Astfel dupa cum se poate constatata din analiza textuala si sintetica a textului de lege enuntat sintagma „daca pot fi” apare ca o conditionare care nu-si poate produce efectele in mod automat si universal.

Dupa cum rezulta din Anexa nr. 1 la HG nr. 520/2013 - structura organizatorica a ANAF – cele doua entitati fiscale respectiv Direcția Generala de Administrare a Marilor Contribuabili si Directiile Regionale ale Finantelor Publice si unitatilor subordonate acestora se situeaza pe acelasi palier organizatoric.

In consecinta, se retine ca in speta de fata nu poate fi vorba de o incalcare a ierarhiei actelor normative prin raportarea la prevederile OPANAF nr. 767/2016 (legislatie secundara cu forta inferioara Codului de Procedura Civila si Codului

de Procedura Fiscala cum este definită de contestatara), ci *per a contrario* de o judicioasa si justa aplicare a normelor legale in vigoare.

Astfel, rezulta ca inadecvata „recomandarea” societatii privitoare la utilizarea institutiei „comisiei rogatorii”, aceasta nefiind incidenta spetei dedusa analizei.

În ceea ce privește argumentul societatii potrivit caruia „*echipa de inspectie fiscala din cadrul AJFP ar fi trebuit sa se rezume la strangerea probelor (selectarea documentelor financiar contabile controlate, prin raportare la obiectul inspectiei), urmand ca analiza acestora si emiterea Raportului de inspectie fiscala si a Deciziei de Impunere sa ramana in sarcina exclusiva a organului fiscal competent sa administreze contribuabilul, respectiv DGAMC*”, se reține ca aceasta situație ar fi condus la incalcarea prevederilor art. 5 din OPANAF nr.767/19.02.2016, privind conditiile de delegare a competentei altui organ de inspectie fiscala pentru efectuarea unei actiuni de inspectie fiscala, potrivit caruia:

„Organul de inspectie fiscală care a primit delegarea de competență este responsabil pentru efectuarea tuturor activităților necesare pentru efectuarea acțiunii de inspectie fiscală și valorificarea actelor de control sau de emiterie a actelor administrative fiscale, inclusiv întocmirea referatului cu propuneri de soluționare a contestației, după caz.”

Având în vedere cele prezentate și temeiurile de drept invocate, nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei excepția necompetenței materiale și teritoriale a organelor de inspectie fiscală, invocată de contestatară, nefiind încălcate prevederile legale privind delegarea competenței de efectuare a inspectiei fiscale, formularele privind delegarea competenței de efectuare a inspectiei fiscale fiind emise de direcția competentă, în conformitate cu prevederile legale in materie.

2. In ceea ce privește argumentele societății potrivit căroră inspectia fiscală nu putea debuta mai devreme de 30 de zile calculate de la data comunicării Avizului de inspectie fiscală nr. **000/2019**, se rețin urmatoarele:

Inspectia fiscala partiala la **X** s-a desfasurat in baza Avizului de inspectie fiscala seria **000/2019**, care a fost comunicat societatii sub semnatura de primire in data de **00.00.2019** si transmis catre Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili - Serviciul Registrul Contribuabili Declaratii Fiscale si Bilanturi Persoane Juridice cu adresa inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice -AIF sub nr.**000/2019** si la Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr.**000/2019**.

Cu adresa nr. **000/2019**, **X** a solicitat “suspendarea inspectiei fiscale demarate asupra **X**.”

Urmare acesteia DGRFP Bucuresti, AJFP- a emis "Decizia privind neaprobarea suspendarii actiunii de inspectie fiscala" inregistrata la AJFP cu nr.000/2019.

Potrivit prevederilor art.122 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu completarile si modificarile ulterioare:

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

(2) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (2).

(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial;

d) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

e) în cazul unor cereri ale contribuabilului/plătitorului pentru a căror soluționare, ca urmare a analizei de risc, este necesară efectuarea inspecției fiscale.

(5) în cazul prevăzut la alin. (2), după primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul/plătitorul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge prin decizie emisă de conducătorul activității de inspecție fiscală care se comunică contribuabilului. În cazul în care cererea de amânare a fost admisă, în decizie se menționează și data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.

(6) în cazul prevăzut la alin. (4), contribuabilul/plătitorul poate solicita suspendarea inspecției fiscale. Prevederile art. 127 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(7) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

a) temeiul juridic al inspecției fiscale;

b) data de începere a inspecției fiscale;

c) obligațiile fiscale, alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, precum și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.”

Astfel, în accepțiunea prevederilor art. 122 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu completările și modificările ulterioare, se reține faptul că legiuitorul a stabilit ca regula generală *erga omnes*, în comunicarea avizului de inspecție fiscală, ca transmiterea acestuia să aibă loc cu 30 de zile înainte de începerea inspecției fiscale, cu anumite excepții indicate expres de norma legală, printre care se afla și cea prevăzută la art. 122 alin. 4 lit. b) din actul normativ menționat potrivit căreia:

“b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale.”

Potrivit informațiilor existente în baza de date ANAF, a rezultat că societatea a mai constituit obiectul unor verificări pe linie fiscală de către Direcția Generală Antifraudă Fiscală București ocazie cu care a fost întocmit Procesul Verbal nr. **000/2019**.

Conform constatarilor din Procesul Verbal menționat rezulta ca: *“au fost identificate stări de fapt fiscale care pot genera eventuale obligații fiscale suplimentare, datorate bugetului general consolidat prin acte administrative fiscale întocmite în urma unor inspecții fiscale”*.

Totodată, potrivit prevederilor mai sus menționate, respectiv art. 122 alin. (6) din Legea nr. 207/201, privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, **X** a solicitat suspendarea inspecției fiscale cu adresa nr. **000/2019**, încă de la începerea inspecției fiscale.

Urmare analizei solicitării de suspendare aceasta a fost respinsă, având în vedere prevederile art. 127 alin. (3) din actul normativ menționat, cererea contribuabilului fiind considerată ca nejustificată.

Mai mult, în susținerea argumentelor mai sus invocate stă inclusiv cererea făcută de societate prin care solicită *„suspendarea inspecției fiscale demarată asupra X”*, recunoscând în fapt legalitatea acțiunii de inspecție fiscală demarată în legătură cu societatea contestată, fapt pentru care argumentele societății nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

3. Referitor la depășirea termenului de efectuare a inspecției fiscale, se reține că, potrivit prevederilor art. 126 alin. 1 lit. a și alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;(...).

(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin.(1), inspecția fiscală încetează,

fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).”

În ceea ce privește data începerii inspecției fiscale și data finalizării acesteia, la care se raportează calculul duratei de efectuare a inspecției fiscale, art.123 alin.2 și art.130 alin.4 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“ART. 123

Începerea inspecției fiscale

(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.

Art.130 alin.4

Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.”

Din analiza prevederilor legale, mai sus explicitate, se reține că durata maximă de desfășurare a inspecției fiscale este de 180 de zile pentru marii contribuabili, iar potrivit art.126 alin.(2) dacă inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), respectiv 360 zile, organul fiscal este decazut din dreptul de a emite actul administrativ fiscal, inspecția fiscală încetând fără alte formalități.

Având în vedere că societatea este mare contribuabil, durata inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 360 de zile sub sancțiunea neemiterii actului administrativ fiscal.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că inspecția fiscală parțială la **X** s-a desfășurat în perioada **00.00.2019** (data înregistrării în RUC) – **00.00.2019** (data programată pentru discuția finală).

X a fost înștiințată cu privire la data, locul și ora discuției finale, cu adresa înregistrată la AJFP cu nr.**000/2019** și transmisă societății cu Adresa de înaintare înregistrată la AJFP sub nr.**000/2019**, fiindu-i înmănată sub semnatura cu confirmare de primire în data de **00.00.2019**, odată cu proiectul Raportului de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.130 alin.(2) din Legea

207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare .

Cu adresa nr.**000/2019**, **X** a solicitat reprogramarea discutiei finale mentionata la o data ulterioara celei de **00.00.2019**.

Cu adresa nr.**000/2019** **X** a revenit cu privire la solicitarea privind reprogramarea discutiei finale mentionata si a confirmat desfasurarea acesteia pentru data de **00.00.2019**, ora 10,00 la sediul AJFP , sector 3, Bucuresti.

In data de **00.00.2019**, ora 10,00 la sediul AJFP a avut loc Discutia finala asupra constatarilor si consecintelor fiscale, urmare a inspectiei fiscale partiale efectuata la **X** de catre organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP .

Asa cum rezulta din actul normativ mentionat la alin (2), al art 126 din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se stipuleaza clar si fara echivoc faptul ca, inspectia fiscala pentru a nu cadea sub sanctiunea decaderii nu trebuie sa depaseasca dublul perioadei prevazute la alin. (1), respectiv **180 zile*2 =360 zile**. Ori inspectia fiscala desfasurata la **X**, in perioada **00.00.2019-00.00.2019**, insumeaza un nr. de 305 zile, deci sub perioada prevazuta de lege de 360 de zile.

Față de cele mai sus mentionate, argumentul contestatoarei cu privire la depasirea termenului de 180 de zile de realizare a inspectiei fiscale care ar avea drept consecinta neemiterea titlului de creanta, nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a cauzei.

4. Referitor la argumentele societății cu privire la metoda de control fiscal aplicata în cauza și la necesitatea anularii mentiunilor din cuprinsul raportului de inspectie fiscala cu privire la efectuarea în cauza a unei verificări „*prin sondaj*”, se rețin urmatoarele:

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, reglementeaza la art.116 metodele de control in cadrul unei actiuni de inspectie fiscala, astfel:

“(1) Pentru efectuarea inspectiei fiscale se pot folosi urmatoarele metode:

a) inspectia prin sondaj care constă în activitatea de verificare selectivă a perioadelor impozabile, documentelor și operațiunilor semnificative, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale;

b) inspectia exhaustivă care constă în activitatea de verificare a tuturor perioadelor impozabile, precum și a documentelor și operațiunilor semnificative, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale;

c) inspectia electronică, care constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acesteia, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.”

In Raportul de inspectie fiscala nr.000/2020, organele de inspectie fiscala au facut urmatoarele mentiuni referitoare la metoda de control utilizata "verificare prin sondaj":

La capitolul impozit pe profit:

"Verificarea s-a efectuat pe baza actelor si documentelor puse la dispozitie de catre societate, pentru principalele operatiuni comerciale care au avut relevanta fiscala si cu impact fiscal semnificativ asupra impozitului pe profit si anume:

- *tranzactiile derulate in perioada analizata de X cu contribuabili inactivi,*
- *principalele tranzactii derulate de X, cu persoana juridica romana afiliata C R,*
- *principalele tranzactii privind activitatea de investitii pentru deschiderea punctelor de lucru ale X in perioada analizata.*
- *analiza vanzarilor cu amanuntul prin case de marcat pentru lunile aprilie si decembrie al fiecarui an fiscal din perioada supusa verificarii."*

La capitolul taxa pe valoarea adaugata:

"Verificarea s-a efectuat pe baza actelor si documentelor puse la dispozitie de catre societate, pentru principalele operatiuni comerciale care au avut relevanta fiscala si cu impact fiscal semnificativ asupra impozitului pe profit si a taxei pe valoarea adaugata si anume:

- *tranzactiile derulate in perioada analizata de X cu contribuabili inactivi.*
- *principalele tranzactiile derulate de X, cu persoana juridica romana afiliata C R.*
- *principalele tranzactii privind activitatea de investitii pentru deschiderea punctelor de lucru ale X in perioada analizata.*
- *analiza vanzarilor cu amanuntul prin case de marcat pentru lunile 00 si 00 al fiecarui an fiscal din perioada supusa verificarii."*

Prin urmare, asa cum se poate constata, organele de inspectie fiscala au facut precizari punctuale cu privire la metoda de control utilizata in cadrul inspectiei fiscale partiale, a tuturor elementelor care intrunesc conditiile prevazute de lege a metodei de control „verificare prin sondaj”, respectiv au precizat:

- perioadele verificate (analiza vanzarilor cu amanuntul prin case de marcat pentru lunile 00 si 00 al fiecarui an fiscal din perioada supusa verificarii),
- principalele operatiuni comerciale care au avut relevanta fiscala si cu impact fiscal semnificativ asupra impozitului pe profit si a taxei pe valoarea adaugata si anume:
 - tranzactiile derulate in perioada analizata de X cu contribuabili inactivi,
 - principalele tranzactiile derulate de X, cu persoana juridica romana afiliata C R,

- principalele tranzactii privind activitatea de investitii pentru deschiderea punctelor de lucru ale X in perioada analizata.

Se reține ca, alegerea metodei de control in cadrul unei actiuni de inspectie fiscala, este apanajul organului de inspectie fiscala, asa cum rezulta din prevederile art 116 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia: ”(2) Selectarea documentelor și a operațiunilor semnificative se apreciază de inspector.”

Numarul de pagini al raportului de inspectie fiscala nu este un criteriu in aprecierea metodei de control utilizata in cadrul unei actiuni de inspectie fiscala, asa cum in mod eronat apreciaza societatea, care face urmatoarea apreciere: *”în conformitate cu Decizia de impunere, anexele la Raportul de inspectie fiscală conțin 499 de pagini (pag. 000 din Decizia de impunere), ceea ce confirmă încă o dată caracterul exhaustiv al metodei de control, și în niciun caz caracterul unei metode prin sondaj.”*

Potrivit consideratiilor exprimate de societate in contestatie, cu privire la solicitarea ce vizeaza respectarea principiului unicitatii inspectiei fiscale *„respectiv evitarea supunerii societatii, in viitor unui nou control de fond, cu privire la impozitul pe profit aferent perioadei 2014-2017 si TVA aferenta perioadei 00.00.2014-00.00.2015(...)”*, se reține ca in Codul de procedura fiscala nu este reglementata notiunea de control de fond, asa cum mentioneaza societatea.

La art. 128 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala este reglementata procedura de reverificare si conditiile in care se efectueaza aceasta si anume:

„(1) Prin excepție de la prevederile [art. 118](#) alin. (3), conducătorul organului de inspectie fiscală poate decide reverificarea unor tipuri de obligatii fiscale pentru o anumită perioadă impozabilă, ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute organului de inspectie fiscală la data efectuării inspectiei fiscale, care influențează rezultatele acesteia.

(2) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale inopinate desfășurate la alți contribuabili/plătitori ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organul de inspectie fiscală, de natură să modifice rezultatele inspectiei fiscale anterioare.

(3) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspectie fiscală este obligat să comunice contribuabilului/plătitorului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Decizia se comunică în condițiile prevăzute la [art. 122](#) alin. (2) - (6). In acest caz nu se emite și nu se comunică aviz de inspectie fiscală.

(4) *Decizia de reverificare conține, pe lângă elementele prevăzute la [art. 46](#) și elementele prevăzute la [art. 122 alin. \(7\) lit. b\) - d\).](#)*”

La art. 115 - Formele și întinderea inspecției fiscale – din actul normativ menționat sunt reglementate formele de inspecție fiscală și anume:

“(1) Formele de inspecție fiscală sunt:

a) inspecția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a modului de îndeplinire a tuturor obligațiilor fiscale și a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce revin unui contribuabil/plătitor, pentru o perioadă de timp determinată;

b) inspecția fiscală parțială, care reprezintă activitatea de verificare a modului de îndeplinire a uneia sau mai multor obligații fiscale, precum și a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, ce revin unui contribuabil/plătitor pentru o perioadă de timp determinată.

(2) Organul de inspecție fiscală decide asupra efectuării unei inspecții fiscale generale sau parțiale, pe baza analizei de risc.

(3) Inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legislației fiscale/contabile.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că procedura de reverificare a perioadei deja verificată prin inspecția actuală, poate fi efectuată doar dacă sunt îndeplinite condițiile precizate în mod expres de Codul de procedură fiscală.

5. Referitor la argumentele societății cu privire la nelegalitatea Deciziei de impunere raportat la faptul că la data emiterii nu era emis Raportul de inspecție fiscală care trebuie să stea la baza emiterii acesteia, se rețin următoarele:

X susține că potrivit sistemului informatic al ANAF data listării efective a Raportului de inspecție fiscală este data de **00.00.2020**, ora **00:00**. Data emiterii Deciziei de impunere este tot **00.00.2020**, acest act fiind listat însă la ora **00:00**, așadar anterior momentului listării Raportului de inspecție fiscală.

Astfel, antecedenta Deciziei de impunere față de Raportul de inspecție fiscală și prin urmare lipsa Raportului de inspecție fiscală la momentul emiterii Deciziei de impunere este evidentă, prin raportare la ora finalizării/semnării Raportului de inspecție fiscală față de data și ora emiterii Deciziei de impunere.

Pe cale de consecință, societatea susține că se impune constatarea nelegalității emiterii Deciziei de impunere, față de emiterea acesteia în lipsa Raportului de inspecție fiscală.

Însă, în speta, se rețin prevederile art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu completările și modificările ulterioare cu privire la rezultatul acțiunii de inspecție fiscale care stipulează:

„(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

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

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

La finalizarea acțiunii de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală întocmesc Raportul de inspecție fiscală care apoi este introdus în aplicația informatică Phoenix.”

In conformitate cu prevederile art. 130 alin. (2) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedura fiscală,

„(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.”

X a fost înștiințată cu privire la data, locul și ora discuției finale, cu înștiințarea pentru discuția finală înregistrată la AJFP cu nr. **000/2019** și transmisă societății cu Adresa de înaintare înregistrată la AJFP sub nr. **000/2019**, fiindu-i înmănată sub semnatura cu confirmare de primire în data de **00.00.2019**, odată cu proiectul raportului de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.130 alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

Potrivit organelor de inspectie fiscala, în fapt, Raportul de inspectie fiscala a fost introdus in aplicatia informatica inainte de a fi comunicat contribuabilului, in prima etapa in faza de proiect in vederea exprimarii punctului sau de vedere cu privire la constatările fiscale.

Societatii i-a fost transmisa Instiintarea pentru discutia finala si ulterior dupa depunerea punctului sau de vedere (punct de vedere transmis catre AJFP cu nr.**000/2020** si inregistrat la AIF cu nr.**000/2020**) si analizarea acestuia de catre echipa de inspectie fiscala, s-a urmat procedura de avizare de catre seful de serviciu in forma finala a raportului (conform prevederilor OMFP 2506/2018 Privind aprobarea Sistemului de Proceduri pentru Inspectia Fiscala) si aprobarea de catre conducatorul unitatii fiscale.

Dupa indeplinirea pasilor procedurali mentionati, a urmat aprobarea Raportului de inspectie fiscala si generarea in aplicatia informatica a Deciziei de Impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice. Astfel, in baza Raportului de Inspectie Fiscala nr.**000/2020**, a fost emisa Decizia de impunere nr. **000/2020**.

Se retine faptul ca aplicatia informatica nu permite generarea Deciziei de Impunere fara aprobarea prealabila a Raportului de inspectie fiscala. Ordinea si ora la care au fost listate documentele mentionate, nu au nicio relevanta, iar aprecierea societatii privind „constatarea nelegalității emiterii Deciziei de impunere, față de emiterea acesteia în lipsa Raportului de inspecție fiscală”, nu poate fi retinuta în solutionarea favorabila a contestatiei.

6. În ceea ce privește argumentul societății contestatare referitor la nelegalitatea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală pentru lipsa semnăturii, se rețin următoarele:

În conformitate cu prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.46 alin.(6), dacă este emis cu încălcarea prevederilor privind competența sau dacă e afectat de o gravă și evidentă eroare.

Având în vedere reglementările legale invocate reiese că nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă și de lipsa semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, însă în situația de față nu este vorba de lipsa semnăturii reprezentantului institutiei, ci de semnatura a doi membrii ai echipei de inspectie fiscala din cei trei care au efectuat inspecția fiscală.

Potrivit art.46 alin.(2) lit.g) și art 49 alin.1 lit b din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 46

Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii; (...)”

„ART. 49

Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) *Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;”(..)

Din cuprinsul Deciziei de impunere nr.**000/2020** contestată, aflată în copie la dosar, se reține că aceasta poartă semnatura reprezentantului legal al institutiei, respectiv Șef administratie adjunct inspectie fiscala grad II – **4**, este aprobată de aceasta și, totodata, este avizată de șef de serviciu, semnata de membrii echipei de inspecție fiscală, purtând stampila organului fiscal, fiind trecute și în clar numele acestora, în conformitate cu OPANAF nr.3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului „*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice*”.

Potrivit O.P.A.N.A.F. nr.3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului „*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice*”, decizia de impunere se întocmește de către organul de inspecție fiscală, este avizată de șeful de serviciu și aprobată de conducătorul structurii de inspecție fiscală.

În conformitate cu prevederile invocate, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.46 alin. (6) din același act normativ.

Astfel, având în vedere ca actul administrativ atacat este semnat și conformat cu ștampila instituției de reprezentant legal al institutiei, excepția ridicată de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr.**000/2020**, nu poate fi reținută ca întemeiată.

Potrivit doctrinei, interpretarea prevederilor legale se realizează în spirit teleologic, adică prin prisma scopului final urmărit, și anume, în speță, stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat consolidat.

Astfel, scopul prevederilor legale de la art.46 privind elementele obligatorii ale actului administrativ fiscal este atât acela de a asigura o disciplină administrativă cât și de a realiza o protecție a contribuabilului, căruia i se va comunica un act administrativ fiscal, în speță o Decizie de impunere, față de care își va expune argumentele prin contestație, în vederea creării unui optim climat pentru desfășurarea în practică a principiului contradicționalității.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că nu este conformă cu intenția legiuitorului o aplicare rigidă a dispozițiilor legale, fără acea viziune teleologică, care ar conduce la anularea unor acte administrativ fiscale pentru lipsuri neesențiale, ceea ce ar conduce tocmai la nerespectarea aceluși principiu al contradictorialității, mai sus amintit.

De asemenea, potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări ca urmare a lipsei elementelor anterior precizate precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Față de cele anterior precizate rezultă că Decizia de impunere nr.000/2020, cuprinde toate elementele prevăzute de art.46 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și O.P.A.N.A.F. 3709/2015, argumentul contestatoarei privind nulitatea deciziei fiind nejustificat și vădind o interpretare formalistă a dispozițiilor legale aplicabile, drept pentru care acesta nu se va reține în soluționarea favorabilă a cauzei.

Având în vedere ca argumentele de ordin procedural nu au fost retinute în solutionarea contestației, organul de solutionare se va investi pe fondul cauzei.

B. ASPECTE DE FOND

1. Referitor la impozitul pe profit în suma de 000 lei aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei și TVA în suma de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile provenite din achizițiile de bunuri și servicii și TVA aferenta, în condițiile în care, la data efectuării acestora,

respectiv la data emiterii facturilor, furnizorii erau declarati contribuabili inactivi.

În fapt, in perioada verificata, **X** a inregistrat in evidenta contabila tranzactii comerciale, respectiv achizitii de bunuri/servicii de la societati comerciale care figureaza in Registrul contribuabililor inactivi/reactivati ca fiind contribuabili inactivi si al caror cod valabil de TVA a fost anulat, dupa cum urmeaza:

1. In perioada **00.00.2014-00.00.2014** de la **A**, care a fost declarata inactiva de la data de **00.00.2013** (Decizie de inactivare publicata in data de **00.00.2013**), pana la data de **00.00.2014**.

Potrivit informatiilor existente pe site-ul ANAF-sectiunea Registrul contribuabililor inactivi/reactivati, in perioada **00.00.2012-00.00.2014**, societatea nu a fost inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, (in data de **00.00.2012**, codul de TVA fiind anulat).

In perioada in care furnizorul de servicii a figurat ca fiind declarat inactiv, suprapusa peste perioada verificata, respectiv **00.00.2014-00.00.2014**, **X** a inregistrat in evidenta financiar contabila facturi fiscale emise de catre acesta in valoare totala de **000 lei** din care suma de **000 lei** reprezinta baza impozabila inregistrata de societate în contul 62803000 si suma de **000 lei** TVA.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca **A**, figureaza ca fiind societate inactiva si din data de **00.00.2017**, conform Deciziei de inactivare nr.**000/2017**, publicata in data de **00.00.2017**.

2. B a fost declarat contribuabil inactiv incepand cu data de **00.00.2012** prin Decizia nr.**000/2012**, publicata in data de **00.00.2012** potrivit informatiilor existente pe site-ul ANAF-sectiunea Registrul contribuabililor inactivi/reactivati.

Din data de **00.00.2012**, societatea mentionata nu a mai fost inregistrata in scopuri de TVA.

In perioada in care furnizorul de servicii a figurat ca fiind declarat contribuabil inactiv, **X** a inregistrat in evidenta financiar contabila facturi fiscale emise de catre acesta in valoare totala de **000 lei** din care suma de **000 lei** reprezinta baza impozabila inregistrata de societate in contul 62803000 si suma de **000 lei** TVA.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru suma de **000 lei** (din care **000 lei** la nivelul anului 2014 si respectiv **000 lei** la nivelul anului 2015), fiind calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de **000 lei** si TVA in suma de **000 lei**, reprezentand contravaloarea facturilor fiscale emise de societatile partenerie inactice mai sus mentionate, având în vedere prevederile art. 21 alin. (4) lit. r), art. 11 alin. 1², alin. (1¹), art. 153 alin. 9 lit a), art. 155

alin. (19), art.146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art. 6 alin(2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, art. 178 si 220 din DIRECTIVA 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adugata.

În drept, sunt incidente prevederile art.11 alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificata, ce stipulează:

„ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1²) Beneficiarii care achiziționează bunuri șilsau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivati conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită șilsau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006) privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.*

(1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri șilsau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit b) - e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate cadrul procedurii de executare silită.”

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că nu sunt luate în considerare tranzacțiile efectuate cu un contribuabil inactiv sau radiat, beneficiarii facturilor emise de aceștia neavând dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective **după** înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați.

De asemenea, potrivit art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, se reține că:

„(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal”.

Totodata, potrivit prevederilor OPANAF 3347/2011 (Ordin valabil pana la data de 18.07.2014) - punct 10 din Anexa nr.1 — Procedura privind declararea contribuabililor inactivi potrivit art. 78¹ alin. (1) lit.a) din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se mentioneaza:

„10. Decizia de declarare in inactivitate produce efecte fata de terti de la data inscrierii in Registrul contribuabililor inactivi/reactivati.”

Incepând cu data de 18 iulie 2014 este în vigoare OPANAF [nr.1847/2014](#), dată de la care se abrogă OPANAF nr. 3347/2011 pentru aprobarea unor proceduri de aplicare a art. 781 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare, și OPANAF nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare și care are aceleași prevederi legale.

In speta sunt incidente si prevederile literei A pct.1 din Norma metodologica de intocmire si utilizare a registrelor si formularelor comune pe economie privind activitatea financiara si contabila, aprobata prin Ordinul Ministerului Finantelor Publice nr. 2634/2015:

„1. Persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).”

Totodată, în speță se rețin și prevederile, art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, stipulează:

„ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală;”

In materia TVA, sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

a) operațiuni taxabile”.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care TVA deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

- art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare”.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Astfel, TVA nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se exercită dreptul de deducere a TVA.

- art.153 alin.(1) și alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ce stipulează că:

“(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform [art. 297](#) alin. (4) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent.

(9) organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane in scopuri de tva daca este declarata inactiva conform prevederilor art.78 ^1 din OG 92/2003 rep.de la data declararii ca inactiva”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale o persoană impozabilă cu sediul activității în România ce realizează sau intenționează să realizeze o

activitate economică ce implică operațiuni taxabile trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA.

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv și nici tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv și pot anula din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA dacă societatea este declarată inactivă.

De asemenea, conform prevederilor legale, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv sau radiat, iar societatea nu are drept de deducere pentru TVA aferentă.

Având în vedere cele precizate la situația de fapt, prevederile legale invocate, precum și documentele existente la dosarul contestației, se reține că societatea a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă de **000 lei** și TVA în suma de **000 lei**, de la societăți comerciale care figurează în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați ca fiind contribuabili inactivi și al căror cod valabil de TVA a fost anulat, după cum urmează:

- în perioada **00.00.2014-00.00.2014** de la **A**, declarată inactivă de la data de **00.00.2013** (Decizie de inactivare publicată în data de **00.00.2013**), până la data de **00.00.2014**.

Potrivit informațiilor existente pe site-ul ANAF-sectiunea Registrul contribuabililor inactivi/reactivați în perioada **00.00.2012-00.00.2014**, societatea menționată nu a fost înregistrată în scopuri de TVA, în data de **00.00.2012**, codul de TVA fiind anulat.

În perioada în care furnizorul de servicii a figurat ca fiind declarat inactiv, suprapusă peste perioada verificată, respectiv **00.00.2014-00.00.2014**, **X** a înregistrat în evidența financiar contabilă facturi fiscale emise de către acesta în valoare totală de **000 lei** din care suma de **000 lei** reprezintă baza impozabilă înregistrată de societate în contul 62803000 și suma de **000 lei** TVA.

De asemenea, **A** figurează ca fiind societate inactivă și din data de **00.00.2017**, conform Deciziei de inactivare nr.**000/2017**, publicată în data de **00.00.2017**.

În vederea verificării tranzacțiilor cu societatea menționată, organele de inspecție fiscală au întocmit Solicitarea de înregistrări pe care au transmis-o pe

adresa administratorului judiciar, a sediului social cat si pe adresa domiciliului fiscal a furnizorului.

Administratorul judiciar „Y”, a comunicat prin email-ul din data de **00.00.2019**, faptul ca nu se afla in posesia documentelor de evidenta financiar contabila solicitate de organele de inspectie fiscala intrucat „*debitoarea nu a dat curs subscrisei de predare a documentelor prevazute de art. 67 din Legea 85/2014(...)*”.

Confirmarea de primire nr.**000/2019**, transmisa pe adresa domiciliului fiscal a fost restituita cu mentiunea ”avizat, reavizat” „expirat termen pastrare „si „se aproba inapoierea”.

Confirmarea de primire nr. **000/2019**, transmisa pe adresa sediului social a fost returnata cu semnatura de primire.

- **B** a fost declarata contribuabil inactiv cu data **00.00.2012** prin Decizia nr. **000/2012**, publicata in data de **00.00.2012** potrivit informatiilor existente pe site-ul ANAF-sectiunea Registrul contribuabililor inactivi/reactivati.

Din data de **00.00.2012** societatea nu a mai fost inregistrata in scopuri de TVA.

Astfel **B** a fost declarata contribuabil inactiv din data de **00.00.2012** (data publicarii fiind **00.00.2012**).

In perioada in care furnizorul de servicii a figurat ca fiind declarat contribuabil inactiv, **X** a inregistrat in evidenta financiar contabila facturi fiscale emise de catre acesta in valoare totala de **000 lei** din care suma de **000 lei** reprezinta baza impozabila inregistrata de societate in contul 62803000 si suma de **000 lei** TVA.

Organele de inspectie fiscala au solicitat **X** documente in justificarea serviciilor, emise de **B**, in perioada supusa inspectiei fiscale partiale.

Urmare solicitarii de inscrieri **X** a prezentat in format electronic urmatoarele documente:

- facturile fiscale aferente perioadei mentionate,
- pontaje organizatoare pentru magazinele **C**.

In vederea verificarii tranzactiilor cu **B**, organele de inspectie fiscala au intocmit Solicitarea de inscrieri care a fost transmisa pe adresa sediului social cat si pe adresa domiciliului fiscal prin posta.

Confirmarea de primire nr.**000/2019**, transmisa pe adresa domiciliului fiscal a fost restituita cu mentiunea ”firma mutata de la adresa”.

Confirmarea de primire nr.**000/2019**, transmisa pe adresa sediului social a fost returnata cu mentiunea „societate mutata de la adresa”.

Avand in vedere aspectele mai sus mentionate cat si prevederile actelor normative incidente in materie, din punct de vedere fiscal nu s-a acordat drept de deducere pentru suma totala de **000 lei** (din care suma de **000 lei** la nivelul anului 2014 si respectiv suma de **000 lei** la nivelul anului 2015) si TVA in suma

de **000 lei**, reprezentand contravaloarea facturilor fiscale emise de societatile partenere inactive.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca dacă la un moment ulterior incheierii contractelor intre parti starea fiscală a respectivilor furnizori se schimbă, respectiv sunt clasificați de autoritățile fiscale ca inactivi, fapt care nu  i este comunicat de respectivii furnizori, aceasta nu are niciun motiv să refacă verificările la nivelul furnizorilor, intrucat o astfel de verificare la primirea fiecărei facturi ar însemna mobilizarea  i blocarea unor resurse umane  i tehnice semnificative din partea **X**, în detrimentul utilizării acestor resurse pentru obținerea de venituri.

Totodata, afirma ca numărul mare de furnizori face aproape imposibilă îndeplinirea în timp real a acestei sarcini impusă **X**.

Fata de argumentele societatii, se retine ca aceasta are obligatia sa cunoasca si sa aplice legislatia fiscala, in speta prevederile Codului fiscal, Codului de procedura fiscala si altor acte de reglementare din domeniul fiscal in mod continuu, iar cunoasterea legislatiei fiscale nu este determinata de ordinul de marime a persoanei juridice, de volumul cifrei de afaceri, a numarului de furnizori sau clienti.

Mai mult, potrivit art.6 alin(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata *“documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz.”*

Referitor la sustinerile societatii legate de faptul ca *“autoritățile fiscale nu acordă Societății dreptul de a deduce TVA aferent achizițiilor de la cele 2 societăți care la un moment dat au fost declarate inactive  i nu demonstrează că în aceste cazuri s-au produs fraude care ar putea constitui temei pentru respingerea dreptului Societății de a deduce TVA aferent achizițiilor”* si ca *“in conformitate cu prevederile din noul Cod Fiscal, Art. 11, punctele (7)  i (9), beneficiarii care achiziționează bunuri  i/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA / sunt declarate inactive au dreptul să își deducă TVA aferentă acestora în condițiile în care furnizorul se re nregistreaz  în scopuri de TVA / se reactivează”*, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala au constatat ca cele doua societati comerciale declarate inactive, nu si-au respectat obligatiile fiscale privind plata TVA colectata, în conformitate cu prevederile titlului VI din Codul Fiscal, aferentă operațiunilor impozabile desfășurate în perioada respectivă de inactivitate si nu au depus formularul 311 prevazut de OPANAF nr.2.224/2013 pentru aprobarea modelului si continutului formularului 311 "Declaratie privind taxa pe valoarea adaugata colectata, datorata de catre persoanele impozabile al caror cod de inregistrare in

scopuri de taxa pe valoarea adaugata a fost anulat conform art. 153 alin. (9) lit. a) - e) sau g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal", prevazut de Ordinul nr. 632/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (311) "Declarație privind taxa pe valoarea adăugată colectată, datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 153 alin. (9) lit. a)-e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal" (in vigoare de la 16 martie 2015 până la 24 februarie 2016, fiind înlocuit prin Ordinul nr.795/2016).

Astfel, se reține ca desi dupa data aparitiei OMFP nr. 1847/2014, legislatia fiscala din punct de vedere al tranzactiilor cu societati declarate inactive a fost modificata in baza noilor prevederi ale art.78¹ din OG nr.92/2003 Codul de procedura fiscala, art.11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a aparitiei Ordinul nr. 632/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (311), dar in perioada cand **X** a desfasurat tranzactii cu cele doua societati declarate inactive (**00.00.2014-00.00.2015**) a fost mentinuta prevederea legala prin care *"beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii declarați inactivi nu beneficiază de dreptul de de dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA aferente achizițiilor respective"*.

Asa cum a fost mentionat in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala, in vederea verificarii tranzactiilor cu cele doua societati declarate inactive, respectiv **A** si **B**, organele de inspectie fiscala au intocmit solicitari de inscrisuri transmise pe adresa sediului social si domiciliului fiscal al acestora, dar nu au primit raspunsuri, intrucat societatile nu mai functioneaza la adresele declarate organului fiscal.

Astfel, se retine ca cele doua societati comerciale declarate inactive nu si-au indeplinit obligatiile de plata a TVA colectata din activitatea desfasurata in perioada de inactivitate si nici obligatiile declarative si de intocmire a situatiilor financiare anuale dupa anul 2014, comportament fiscal ce constituie un temei pentru respingerea dreptului societății de a deduce TVA aferenta achizițiilor de servicii de paza de la **A** si **B**, conform prevederilor legale mai sus enuntate.

X sustine ca prestarea efectiva a serviciilor in scopul desfasurarii activitatii sale este fundamentata prin existenta documentelor care dovedesc efectuarea serviciilor de paza in beneficiul sau si anume facturi primite pe fiecare magazin, pontaje organizatorice si centralizatoare de ore lunare.

Or, documentele prezentate de societate nu sunt in masura sa demonstreze prestarea serviciilor, avand in vedere ca din constatările organelor de inspectie fiscala a reiesit ca in contextul acestor servicii de securitate nu exista pontaje nominale, iar societatile in cauza nu ar fi avut

cum sa presteze serviciile avand in vedere numarul mic de angajati ai acestor furnizori.

Totodata, se retine ca, potrivit prevederilor art. 3 alin. (1) si (2) din O.P.A.N.A.F. nr.575/2006, privind stabilirea conditiilor si declararea contribuabililor inactivi, de la data declararii ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special, iar aceste documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu incalcarea interdictiei anterior amintita nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal (pentru facturile emise de cele doua societati pana la data de 18.07.2014 cand a intrat in vigoare Ordinul preşedintelului ANAF [nr.1847/2014](#)).

De asemenea, în speta sunt aplicabile si alte prevederi legale si anume ale art.21 alin.(4) lit.r) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pe perioada supusă inspectiei fiscale, conform caruia nu sunt deductibile cheltuielile inregistrate in evidenta contabila, care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de inregistrare fiscală a fost suspendat in baza ordinului preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală.

Având în vedere că fată de constatările organelor de inspectie fiscală, societatea invocă jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene, se retine că sub aspectul legislatiei comunitare, de la data aderării, legislaţia română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, ţara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curţii de Justiţie Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii.

Astfel, se reţine că, implicit autorităţile nationale, au obligatia legală de a-si îndeplini obligatiile impuse prin tratatul UE si de legislatia secundară elaborată conform acestuia.

Potrivit art.267 din Tratatul privind functionarea Uniunii Europene, Curtea de Justiţie a Uniunii Europene este singura instantă competentă să interpreteze tratatele, precum si să se pronunte cu privire la interpretarea si validarea dreptului derivat.

În privinta interpretării unor dispozitii ale dreptului UE, ceea ce se impune statelor membre este de fapt norma de drept, în interpretarea dată de CJUE, prin urmare atunci când există o practică a CJUE cu privire la anumite dispoziţii, inclusiv dispoziţiile referitoare la TVA, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA – componenta a aquis-ului comunitar, statele membre trebuie să adopte o conduită conformă interpretării respective.

De asemenea, celelalte autorităţi naţionale, inclusiv autorităţile fiscale, care aplică dreptul UE trebuie să ţină seama de interpretarea dată de CJUE având în vedere că o aplicare a dreptului UE care nu este conformă cu această interpretare, încalcă de fapt, însăşi norma de drept respectivă. Pentru a fi posibilă atingerea unui astfel de deziderat, autorităţile fiscale au obligaţia de a

se asigura că interpretările date legislației fiscale și practica națională sunt conforme cu interpretările CJUE, din acest motiv fiind deopotrivă responsabile în identificarea hotărârilor CJUE aplicabile în situații de fraude fiscale sau abuzuri.

Prin urmare, în cazuri precum cel în speță, se impune analizarea jurisprudenței europene în materie și identificarea hotărârilor CJUE în cauze similare. Aceste hotărâri, în măsura în care legislația națională nu conține dispoziții contrare, sunt aplicabile și constituie izvor de drept, chiar dacă nu sunt menționate în mod expres în Codul fiscal și Normele Metodologice.

La data de 19 octombrie 2017 au fost publicate concluziile Curtii de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-101/16 Paper Consult SRL potrivit căreia:

“Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări juridice naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoare adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale”.

De asemenea, se rețin în speță paragrafele nr.35, 36, 37, 38, 39, 40, 43 și 44 din cuprinsul cauzei C-101/2016 – Paper Consult, care precizează:

„35 Referitor la dreptul de deducere, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, EU:C:2001:579, punctul 28, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 37).

36 Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA - ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 43, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C 80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 38).

37 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, *Gabalfrisa și alții*, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 44, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, *Mahagében și Dávid*, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 39).

38 Totuși, dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă.

39 În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 6 septembrie 2012, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 26, precum și Hotărârea din 22 octombrie 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 28 și jurisprudența citată).

40 În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238-240 din aceasta.

43. De asemenea, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că dreptul de deducere poate fi refuzat atunci când se stabilește, ținând seama de elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Astfel, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112, iar justitiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii (Hotărârea din 21 iunie 2012, *Mahagében și Dávid*, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 42 și 43, precum și jurisprudența citată).

44. În ceea ce privește reglementarea națională în cauză în litigiul principal, reiese din elementele prezentate Curții că aceasta are ca obiectiv să combată fraudă privind TVA-ul, sancționând, prin refuzul dreptului de deducere, un comportament care poate contribui la întârzierea detectării unei astfel de fraude sau, cel puțin, a neplătii TVA-ului de către contribuabili care nu îndeplinesc obligațiile declarative prevăzute de lege, care se sustrag de la controlul fiscal

prin declararea unor informatii de identificare a sediului social care nu permit autorității fiscale să îl identifice sau cu privire la care autoritățile fiscale au constatat că nu își desfășoară activitatea la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.”

Totodată, potrivit paragrafelor nr.56, 57 și 59 din Cauza 101/16 – Paper Consult, se reține că:

„56 Deși nedepunerea declarațiilor fiscale prevăzute de lege poate fi considerată indiciu de fraudă, aceasta nu dovedește în mod irefutabil existența unei fraude privind TVA-ul. În plus, reiese din elementele furnizate Curtii că, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, chiar dacă contribuabilul și-ar fi regularizat situația și ar fi obținut radierea sa de pe lista contribuabililor înscrși ca inactivi, sancțiunea prevăzută la articolul 11 alineatul (1²) din Codul fiscal ar fi menținută, astfel încât persoana care cumpără bunul sau serviciul nu și-ar putea redobândi dreptul de deducere a TVA-ului. În schimb, articolul 11 alineatul (1¹) din Codul fiscal prevede că contribuabilul „reactivat” este autorizat, după „reactivarea” sa, să recupereze TVA-ul a cărui deducere a fost refuzată în perioada de inactivitate.

57 În această privință, guvernul român a indicat că legea fusese modificată și că, de la 1 ianuarie 2017, în ipoteza reactivării unui contribuabil declarat inactiv, efectele fiscale ale inactivării sunt anulate atât pentru contribuabilul în cauză, cât și pentru partenerii săi comerciali care își recuperează dreptul de deducere a TVA-ului aferent tranzacțiilor încheiate în perioada de inactivitate.

59 Sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, rezultă că articolul 11 alineatul (1²) din Codul fiscal, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, nu prevede o regularizare în beneficiul persoanei impozabile situate în aval, în pofida dovezii plății TVA-ului de către persoana impozabilă situată în amonte, nerecunoașterea dreptului de deducere fiind definitivă.”

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că potrivit Curtii de Justiție a Uniunii Europene, statele membre sunt obligate să verifice declarațiile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente, precum și să calculeze și să colecteze taxele datorate, neputând transfera în sarcina persoanelor impozabile măsurile de control care revin administrației.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală au verificat dacă furnizorii declarați inactivi/radiati au colectat și achitat taxa pe valoarea adăugată rezultată din operațiunile efectuate cu societatea contestată și pentru care aceasta din urmă și-a exercitat dreptul de deducere, au efectuat demersuri la furnizori de servicii și au solicitat documente pentru justificarea serviciilor, ramase fără răspuns din partea acestora și au verificat dacă au fost depuse deconturile de TVA în perioada de inactivitate a celor doi parteneri ai **X**.

În urma acestor demersuri a rezultat ca a avut loc o pierdere de venituri fiscale, întrucât cele doua societati comerciale declarate inactice nu si-au indeplinit obligatiile de plata a TVA colectata din activitatea desfasurata in perioada de inactivitate si nici obligatiile declarative si de intocmire a situatiilor financiare anuale dupa anul 2014, comportament fiscal ce constituie un temei pentru respingerea dreptului societății de a deduce TVA și cheltuielile aferente achizițiilor de servicii de paza de la **A** si **B**, conform prevederilor legale mai sus enuntate.

Raportat la cele precizate, organele de inspectie fiscală au verificat daca achizițiile au fost destinate realizării de operațiuni impozabile si taxabile, dacă facturile în cauză sunt completate cu elementele obligatorii prevăzute de lege și dacă furnizorii au colectat si plătit TVA, astfel au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor si au constatat ca societatea nu face dovada cu documente a prestarii serviciilor.

De asemenea, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție:

„ Directiva 2006/112 se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA pentru motivul că emitentul facturii aferente serviciilor furnizate a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații” (cauzele conexate C-80/11 și C-142/11, C-324/11).

Cu toate acestea:

„Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”

„În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii” (C-32/03, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11).”

„O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11).

Rezultă, din practica expusă, faptul că CEJ lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să fi trebuit să știe că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude.

Or, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, societatea avea posibilitatea reală și facilă de a lua la cunoștință de lista contribuabililor inactivi, legiuitorul dând posibilitatea rezonabilă de a se informa, de a evita încheierea de tranzacții comerciale cu contribuabili inactivi și în final de a evita refuzul autorităților fiscale de a acorda dreptul de deducere a TVA.

Însă, contestatara a derulat operațiuni comerciale cu contribuabili inactivi, deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște acest aspect.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept, instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la contribuabilii declarați inactivi este conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate în Codul de procedură fiscală.

Potrivit prevederilor acestuia se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscrși în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați care este public prin afișarea lui pe pagina de internet a ANAF și care cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public iar ceilalți contribuabili pot consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de ei de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru, astfel că printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi.

Ca atare, instituirea măsurii de înființare a Registrului contribuabililor inactivi/reactivați pentru contribuabilii ce au un comportament evazionist și a sancțiunii neexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecți.

Mai mult, se retine ca societatea pe de o parte nu recunoaste starea fiscală ca inactivi a acelor furnizori din prezenta cauză sustinand in contestatie ca furnizorii nu erau declarati inactivi la momentul demararii relatiei comerciale, fiind deci verificați la incheierea contractelor, iar pe de alta parte, sustine ca nu i se poate

imputa in mod rezonabil ca nu avea cunostinta de situatia in care se aflau co-contractantii la un moment ulterior stabilirii relatiei contractuale cu acestia.

Totodata, se retine ca **X**, urmare adresei nr. **000/2018** emisa de ANAF DGAMC, Unitatea de Management a Riscului - Serviciul Analiza Risc prin care societatea a fost instiintata referitor la existenta achizitiilor de la contribuabili inactivi si/sau radiati, a efectuat din proprie initiativa, in luna **00** 2019, ajustarea TVA aferenta achizitiilor cuprinse in anexa la adresa mentionata anterior (TVA rezultata din facturile emise de cele doua societati inactivate in alte perioade decat cele care au facut obiectul sumelor suplimentare stabilite de inspectia fiscala), achizitii efectuate de la **A** si **B**, societati declarate inactivate, fara a corecta si rezultatul fiscal, respectiv impozitul pe profit aferent anilor in care au fost inregistrate cheltuielile reprezentand servicii de paza achizitionate de la aceste societati declarate inactivate.

In ceea ce priveste TVA, desi societatea a prezentat Fisa operatiuni diverse nr.**000/2019**, reprezentand "ajustare TVA Fz inactivi", in suma de **000 lei (000 lei+000 lei)**, aferenta tranzactiilor derulate cu **A** si respectiv **B**, contribuabili declarati inactivi, se retine ca ajustarea TVA deductibila in sensul diminuarii acesteia a fost efectuata in luna **00** 2019, in conditiile in care **X** si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in perioada supusa inspectiei fiscale respectiv **00.00.2014-00.00.2015**, astfel in mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la diminuarea TVA deductibila aferenta acestor tranzactii la perioada la care se refera.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de **000 lei** și pentru TVA în suma de **000 lei**, motiv pentru care în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **000 lei** și TVA în suma de **000 lei**.

2. În ceea ce privește :

- **impozitul pe profit in suma de 000 lei aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei cu serviciile prestate de către C F refacturate societății de către C R;**

- **TVA în suma de 000 lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu aceste**

servicii, precum și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în condițiile în care din documentele prezentate de societate nu rezultă dacă au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau în scopul desfășurării activității, precum și în scopul realizării de operațiuni taxabile ale contribuabilului.

În fapt, în perioada verificata, respectiv **00.00.2014-00.00.2017**, societatea a înregistrat în evidenta contabila facturi provenite de la **C R** reprezentând refacturarea serviciilor prestate de către **C F** în beneficiul **X**.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca din documentele prezentate de societate nu a fost posibila identificarea concreta a serviciilor prestate in beneficiul **X** de catre **C F**, respectiv societatea nu a prezentat documente care sa justifice faptul ca acestea au fost achizitionate in scopul realizarii de venituri, al activitatii economice si al operatiunilor taxabile ale **X**.

Totodata, s-a constatat ca prin Contractul general de prestari servicii incheiat in data de **00.00.2009**, intre **C R** si **X**, se prevede realizarea de catre prestatorul **C R** catre beneficiarul **X**, a acelasii tipuri de servicii incluse in componenta "servicii externe" refacturate de **C R** de la **C F**, respectiv: strategie comerciala, analiza, buget si planificare financiara, control de gestiune, IT, resurse umane, strategii de marketing si cercetari de piata, alte tipuri de servicii/cheltuieli.

Astfel, societatea nu a probat cu documente efectuarea factica a acelasii tipuri de servicii de catre un alt prestator, respectiv **C F**, **COSG** si **CSI**.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli in suma totala de **000 lei**, reprezentand cota parte din contravaloarea facturilor fiscale, suma cu care s-a reintregit profitul impozabil, rezultand astfel un impozit pe profit stabilit suplimentar în valoare de **000 lei**, in baza prevederilor art.19 alin.1, art.21 alin. (1) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct.41 si pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv art. 11 alin.1 si alin.5, art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pct. 46 din Anexa nr. 1 la OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 57 din Anexa la OMFP nr.1802/2014, pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate, iar societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de **000 lei** in baza prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în materia impozitului pe profit, pe perioada 2014-2015, sunt incidente prevederile:

Art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“(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.”

Totodată, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“(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;”

Iar pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, are următoarele prevederi:

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare; contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

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

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de

lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, neîndeplinirea uneia din aceste condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Iar pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, are următoarele prevederi:

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare; contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

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

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, neîndeplinirea uneia din aceste condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

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 deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

Intr-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv 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.

De asemenea, în speță 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.

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

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

Totodata, se retine Decizia nr. 740 din data de de 22 februarie 2018 pronunțată de Secția de contencios administrativ și fiscal Înalta Curte de Casație și Justiție, prin care instanta a hotărât că pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile de management, consultanță,

asistență sau alte prestări de servicii, acestea trebuie să aibă ca temei un contract încheiat între părți, să fie efectiv prestate și să fie necesare beneficiarului lor în raport de specificul activităților desfășurate (conform art. 21 alin. 1 și alin. 4 lit. m) Cod fiscal și pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal).

În speță, instanța a constatat caracterul generalist al înscrisurilor depuse pentru justificarea deductibilității (contractul de consultanță privind accesarea fondurilor structurale și de coeziune europene, însoțit de anexe, comenzi și facturile aferente, precum și de procesele-verbale de recepție), care, deși fac referire la obiectul general al contractului, nu relevă în concret în ce au constat aceste servicii, în condițiile în care procedura de accesare a fondurilor structurale are un caracter complex, și fără a prezenta eventuale rapoarte de lucru aferente timpului alocat fiecărui serviciu, în condițiile în care facturile au fost emise pentru ore lucrate, iar comenzile aferente contractului au în vedere diferite activități cum ar fi „pregătire elaborare proiect”, „documentare în vederea realizării proiectului”, „stabilirea parteneriatelor, elaborarea proiectelor” și „elaborarea proiectului-finalizare”.

Mai mult, potrivit prevederilor pct.41 din același act normativ, date în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

Totodata, se retin prevederile pct.36 din acelasi act normativ, potrivit carora:

“36. Atunci cand se stabileste pretul de piata al serviciilor in cadrul tranzactiilor intre persoane afiliate, autoritatile fiscale examineaza in primul rand

daca persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi incheiat o asemenea tranzactie in conditiile stabilite de persoanele afiliate. In cazul furnizarii de servicii se iau in considerare tarifele obisnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente in anumite domenii (transport, asigurare). In cazul in care nu exista tarife comparabile se foloseste metoda "cost-plus".

Începând cu data de **00.00.2016** sunt incidente prevederile art.19 alin.1 si art.25 alin.1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

- art.19 alin.1: "Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile si cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale si la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum si pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

*- art.25 alin.1: " Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile **cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale."*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, iar rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile si cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale si la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

De asemenea, la pct.5 alin.(13) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal se prevede:

"(13) În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele: a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități

furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă.

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

În materia taxei pe valoarea adăugată pe perioada 00 2014 - 00 2015, sunt incidente prevederile art.145 alin.2) din Legea nr.571/2003:

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

a) operațiuni taxabile;”

iar cerințele de formă, ce reglementează condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe bază de documente justificative, în speță facturi/autofacturi, sunt prevăzute la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma în vigoare în perioada verificata, stipulează:

“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art.155, precum si dovada platii in cazul achizitiilor efectuate de catre persoanele impozabile care aplica sistemul TVA la incasare, respectiv de catre persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri/ servicii de la persoane impozabile in perioada in care aplica sistemul TVA la incasare”

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că cerințele de fond și formă trebuie îndeplinite în mod cumulativ, și anume orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă unei achiziții de servicii, dacă achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și dacă deține o factură emisa în conformitate cu prevederile art.155, îndeplinirea parțială a acestor condiții având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

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

In perioada verificata, societatea a inregistrat in evidenta contabila facturi provenite de la **C R**, in baza contractului General de prestari servicii nr. fn in vigoare din data de **00.00.2009**.

Obiectul contractului mentionat consta in:

„ (1) *Prestarea de catre prestator a Serviciilor interne detaliate in Anexa nr. 000 si in stabilirea conditiilor de remunerare a acestor servicii.*

(2) *Imputernicirea Prestatorului de catre Beneficiar in vederea negocierii, incheierii contractelor si efectuarii platilor aferente acestora, catre tertii contractanti, pentru asigurarea Serviciilor externe necesare bunei desfasurari a activitatii Beneficiarului, asa cum sunt acestea detaliate in Anexa 000 si stabilirea conditiilor de plata a acestor servicii de catre Beneficiar.*”

Serviciile interne constau in: servicii specifice (servicii alocate in mod direct beneficiarului de catre Prestator, servicii care pot fi identificate) si servicii nespecifice (servicii alocate in mod indirect companiei afiliate de catre Prestator, acesta din urma prestand servicii globale catre mai multi beneficiari-companii afiliate din grupul **C**.)

Astfel conform Anexei nr. **000** la contractul mentionat, serviciile care urmeaza a fi prestate de catre **C R** in favoarea **X** constau in:

- Strategie comerciala;
- Analiza bugetare si planificare financiara;
- Control de gestiune;
- IT;
- Resurse Umane;
- Strategii de marketing si cercetari de piata;
- Administratie, management si consultanta;
- Alte tipuri de servicii/cheltuieli (utilitati, chirii, leasing).

Din analiza contractului rezulta ca in preambul se mentioneaza ca dispunand de personal si experienta semnificativa in domeniu, **C R** doreste sa furnizeze catre **X** servicii de asistenta si consultanta prin intermediul departamentelor proprii (fiind denumite aceste servicii drept Servicii interne) precum si servicii contractate de catre **C R** si prestate de catre furnizori/prestatori externi (fiind denumite aceste servicii drept Servicii externe).

La art. 3 din contract se prevede ca pentru serviciile prestate, Beneficiarul (**X**) se obliga sa plateasca urmatoarele:

- pentru costurile aferente serviciilor interne specifice, remuneratia va fi calculata prin multiplicarea proportiei dintre numarul de ore petrecut de angajatii Prestatorului pentru prestarea serviciilor catre Beneficiar in numarul total de ore

lucrate de catre angajatii Prestatorului pentru perioada de referinta pentru prestarea serviciilor respective cu costul total al serviciilor suportat de Prestator.

- pentru costurile nespecifice aferente Serviciilor interne nespecifice Prestatorul va lua in considerare toate costurile directe si indirecte aferente prestarii serviciilor catre beneficiari (societati din grup), inclusiv costurile de personal, detasari si echipamente, cheltuieli cu tertii si alte costuri fixe. Din aceste costuri vor fi excluse costurile mentionate anterior. Costurile respective vor fi alocate tuturor beneficiarilor (societati din grup) in functie de cifra de afaceri a acestora in totalul cifrei de afaceri a grupului.

- costurile aferente Serviciilor externe vor fi refacturate, astfel Beneficiarul va datora Prestatorului contravaloarea tuturor costurilor directe si indirecte ocazionate cu prestarea acestor servicii facturate de catre tertul furnizor pe perioada de referinta.

In cazul in care acestea sunt forfetare, nefiind identificate pentru fiecare beneficiar in parte, acestea vor fi alocate proportional tuturor Beneficiarilor (inclusiv catre Prestator, in calitate sa de beneficiar al unor servicii prestate de catre tertii). Stabilirea procentului care revine fiecarui beneficiar se va face in functie de proportia cifrei de afaceri a fiecaruia in cadrul cifrei de afaceri a grupului in perioada de referinta sau in functie de alta cheie de alocare corespunzatoare.

La totalul remuneratiei convenite Prestatorului, asa cum se mentioneaza in contract se aplica un comision de 5% aferent prestarii serviciilor. Acest comision nu se va aplica insa costurilor directe si asupra decontarilor suportate de catre Prestator, in calitate de intermediar in cazul serviciilor externe.

La art. 8, pct. 6.5 - Legea contractului, Litigii, Forta majora din Contractul General de prestari servicii nr. fn care intra in vigoare in data de **00.00.2009**, este prevazut faptul ca la data semnarii contractului *"inceteaza de drept orice conventie anterioara dintre parti, avand acelasi obiect, inclusiv Contractul General de prestari servicii nr. fn care intra in vigoare in data de 00.00.2008."*

In perioada 2014-2017 **C R** a facturat catre **X** in baza Contractului de prestari servicii suma de **000 lei**.

Din totalul serviciilor facturate de catre **C R** catre **X** (denumite servicii externe) o parte, respectiv suma de **000 lei** reprezinta costurile alocate (exclusiv TVA) de catre **C F**.

Intre **C F** si **X** nu exista un contract de prestari servicii incheiat intre cele doua parti, in fapt intre cei doi nu exista o relatie directa.

Pentru justificarea serviciilor prestate de **C F**, societatea a prezentat in format fizic dar si in format electronic facturile fiscale emise de **C R** catre **X** pentru anii fiscali 2016 si 2017, insotite de situatii anexe (situatii care cuprind valorile serviciilor prestate direct de catre **C R** cat si valorile serviciilor externe

refacturate de la **C F**), semnate de directorul de contabilitate din partea **C R**, fara sa fie semnate si asumate de catre **X**, in calitate de beneficiar.

Se retine ca potrivit art. 5 - Documente justificative din contractul incheiat, *„Prestatorul va tine o evidenta stricta a costurilor care stau la baza emiterii facturilor catre Beneficiar. In acest sens acesta este obligat sa puna la dispozitia Beneficiarului detalii aferente costurilor respective cat si alte documente justificative conform Anexei 000 la acest contract.*

Situatiile/Anexele prezentate de catre Prestator Beneficiarului, vor fi acceptate de ambele parti prin semnarea acestora.”

Conform documentele anexate la facturile de servicii de “asistenta si management” emise de **C R** in perioada **00.00.2014-00.00.2017**, valoarea totala a acestor servicii este compusa din:

- valoarea serviciilor interne prestate de **C R**;
- Cota de 5 % aplicata la valoarea mai sus mentionata;
- alocare cost servicii **C F**;
- alocare cost licente **C F**;
- alocare costuri IT **COSG**;

Pentru costurile facturate de **C F** precum si de **COSG**, respectiv **I** catre **C R** si refacturate catre **X** in baza Contractului FN din data de **00.00.2009**, societatea a prezentat detalierea activitatilor corespunzatoare departamentelor functionale, indicand totodata si cheile de alocare utilizate.

Se retine ca in cursul anului 2014 costul serviciilor IT a fost alocat prin intermediul **C F** care a centralizat costurile **COSG**. Începand cu anul 2015 aceste servicii au fost evidentiatae distinct in anexele la facturile emise de **C R**, pentru serviciile IT prestate de **COSG** si ulterior preluarii activitatii acestei societati în **00** 2015, de catre **CSI**.

Pentru justificarea serviciilor, **X** a prezentat urmatoarele documente:

- pentru partea de costuri reprezentand “presedentie”, societatea a prezentat *“agenda detaliata a vizitei dlui 5 din 00-00 00 2016”*;
- pentru partea de costuri reprezentand “audit intern”, societatea a prezentat *“corespodenta referitoare la organizarea unor misiuni de audit”*, efectuat de departamentul de audit intern în cadrul **C R**;
- pentru partea de costuri reprezentand “Comunicare la nivelul grupului” societatea a prezentat *“materiale de prezentare ale grupului C (organizare, rezultate, initiative)”*;
- pentru partea de costuri reprezentand “departamentul juridic”, societatea a prezentat procese verbale si Hotarari AGA ale **C R** precum si prezentari (in limba engleza si limba franceza) a unor “seminarii juridice”;
- pentru partea de costuri reprezentand “Departament Sustenabilitate” societatea a prezentat rapoarte de sustenabilitate grup **C** 2014-2016 (in limba engleza);

- pentru partea de costuri reprezentand "Directia Financiara a Grupului" societatea a prezentat corespondenta electronica **C R - C F**, exemple planning report 2017 Grup **C** etc.;
- pentru partea de costuri reprezentand "Directia Contabilitate" societatea a prezentat corespondenta electronica **C R - C F** si materialul "*User guide for Intercompany reconciliation process*" in limba engleza;
- pentru partea de costuri reprezentand "BFC (SAP Business Object Financial Consolidation)" societatea a prezentat "materiale de prezentare (inclusiv print screen-uri), însoțite de corespondenta pe email **C R - C F** ocazionate de implementarea acestui instrument - in limba engleza;
- pentru partea de costuri reprezentand "Achizitii non-comerciale" societatea a prezentat "*un exemplu de contract negociat de C, este cel cu grupul T, societatea romana corespondenta fiind TR. Acest partener asigura atat suportul fizic (hartia) cat si coordonarea procesului de editare a cataloagelor comerciale, distribuite ulterior clientilor Societatii*".
- pentru partea de costuri reprezentand "Trezorerie", societatea a prezentat exemplu de corespondenta electronica (email) **C R** in limba franceza;
- pentru partea de costuri reprezentand "SET-cercetare de marketing", societatea a prezentat un numar de 6 prezentari de proiecte - studii de piata (fisiere ppt) in limba engleza, proiecte care contin numele angajatei **C R - 6**, in functia de "responsabil studii de piata" la **C R**;
- pentru partea de costuri reprezentand "Marketing si dezvoltarea afacerii" societatea a prezentat exemple din "*agendele continand programul vizitelor dlui 7, anexam si agenda reuniunii grupului consultativ în domeniul strategiei de marketing*";
- pentru partea de costuri reprezentand Resurse umane la nivel de Grup, societatea a prezentat "*cateva dintre agendele vizitelor domnului 8, Director General Comercial si Aprovizionare al Grupului C*".
- pentru partea de costuri reprezentand "Directia Imobiliara", societatea a prezentat exemple ale agendelor vizitelor dlui **9**, Director Executiv Dezvoltare Imobiliara Grup **C**;
- pentru partea de costuri reprezentand "Serviciile prestate de catre **CSI**", societatea a prezentat "*documente intocmite in legatura cu activitatea Directiei sisteme de informatii la nivel de Grup si Franta, pentru anii 2014-2016.*"

Din analiza documentelor prezentate de **X** a rezultat ca nu pot fi identificate concret serviciile prestate in beneficiul **X** de catre **C F**, desi prin Contractul general de prestari servicii incheiat in data de **00.00.2009**, intre **C R** si societatea verificata se mentioneaza la art. 5 - Documente justificative - ca Prestatorul va tine o evidenta stricta a costurilor care stau la baza emiterii facturilor catre Beneficiar.

In acest sens se mentioneaza ca „*Prestatorul este obligat sa puna la dispozitia Beneficiarului detalii aferente costurilor respective cat si alte documente justificative conform anexei nr. 000 la Contract.*”

La acelasi articol se mentioneaza ca anexele prezentate de catre Prestator Beneficiarului „*vor fi acceptate de ambele parti prin semnarea acestora*”.

Documentele prezentate de societate nu indeplinesc aceste cerinte, acestea nefiind conforme cu prevederile din Contractul incheiat intre parti.

Din constatările organelor de inspectie fiscala a rezultat ca prin Contractul general de prestari servicii incheiat in data de **00.00.2009**, intre **C R** si **X** se prevede realizarea de catre prestatorul **C R** catre beneficiarul **X** a acelasii tipuri de servicii incluse in componenta “servicii externe” refacturate de **C R** de la **C F**, respectiv: strategie comerciala, analiza, buget si planificare financiara, control de gestiune, IT, resurse umane, strategii de marketing si cercetari de piata, alte tipuri de servicii/cheltuieli.

Astfel, societatea nu a probat cu documente efectuarea faptica a acelasii tipuri de servicii de catre un alt prestator, respectiv **C F**, **COSG** si **CSI**.

Valoarea serviciilor externe a fost calculata prin alocarea unei chei de repartizare la valoarea cifrei de afaceri a societatilor din grupul **C**, incluzandu-se si costuri legate de examinarea generala a performantelor societatilor afiliate, costuri aferente actionariatului sau legate de adoptarea si executarea prin intermediul unor norme statutare a “guvernantei corporative” de catre societatea – mama.

Pentru justificarea modului de alocare a cheilor de repartizare la valoarea cifrei de afaceri a societatilor din grupul **C**, **X** a prezentat pentru anii 2014, 2015 si 2016 “*Rapoarte independente de asigurare limitata pentru C N B.V. si C privind onorariile de management ce pot fi percepute de catre C catre C R*”, rapoarte intocmite de societatea de audit **D**.

Conform acestor Rapoarte de audit, serviciile externe facturate de **C F** catre **C R** pe care la randul sau le-a realocat prin intermediul cheilor de repartizare la valoarea cifrei de afaceri a societatilor din grupul **C** si facturate catre **X**, au constat in principal in facturarea unor costuri ale societatii mama care nu trebuiesc decontate si suportate de societatile fiice, iar valoarea totala a acestor servicii este impartita pe categorii de servicii, precum: audit intern, finante contabilitate, presedentie, fiscal legal, resurse umane, imobiliare.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca este neintemeiata afirmatia organelor de inspectie fiscala conform căreia serviciile efectuate în beneficiul **X** de către **C F** se suprapun cu cele efectuate de **C R**.

Or, potrivit documentelor prezentate de **X** serviciile interne prestate de **C R** catre societatea verificata (documente prezentate sub forma electronica sub denumirea “detalii servicii interne CRFART) societatea prestatoare, respectiv **C**

R aloca spre exemplificare in luna **00** 2016, un numar de 591 de persoane care presteza 6297 de ore pentru servicii similare serviciilor care compun “serviciile externe” facturate de **C F** catre **C R** pe care la randul sau le-a realocat prin intermediul cheilor de repartizare la valoarea cifrei de afaceri a societatilor din grupul **C** si facturat catre **X**.

Totodata, in luna **00** 2016 exista un numar de 18 persoane cu functii de executie si manageriale care presteaza servicii IT, un numar de 12 persoane care presteaza servicii juridice, un numar de 136 persoane cu functii de executie si manageriale care presteza servicii de promovare a vanzarilor-merchandise, un numar de 30 persoane cu functii de executie si manageriale care presteza servicii de marketing, un numar de 30 persoane cu functii de executie si manageriale care presteza servicii imobiliare, un numar de 33 persoane cu functii de executie si manageriale care presteza servicii RH-resurse umane, un numar de 141 persoane cu functii de executie si manageriale care presteza servicii financiare.

Pentru servicii imobiliare, **X** beneficiaza de servicii de brokeraj facturate in baza contractului incheiat cu **C R**.

Astfel, conform prevederilor contractuale, pentru fiecare magazin deschis de **X**, **C R** factureaza o suma de **000** euro. Spre exemplificare, societatea inregistreaza la finele anului 2014 cheltuieli cu servicii de brokeraj in suma totala de **000 lei** (cont 622.07 onorarii servicii brokeraj), iar la finele anului 2017 cheltuieli cu servicii de brokeraj in suma totala de **000 lei** (cont 622.07 onorarii servicii brokeraj).

Pentru servicii de telefonie **X** beneficiaza de servicii de brokeraj facturate in baza contractului incheiat cu **C R**.

Spre exemplificare, societatea inregistreaza la finele anului 2014 cheltuieli cu servicii “ LINIE TELEF. SPECIALA MAGAZIN” in suma totala de **000 lei** (cont 622.66 LINIE TELEF.SPECIALA MAGAZIN), iar la finele anului 2017 cheltuieli cu “LINIE TELEF.SPECIALA MAGAZIN” in suma totala de **000 lei** (cont 622.66 LINIE TELEF.SPECIALA MAGAZIN).

Pentru costurile facturate de **C F** precum si de **COSG**, respectiv **I** catre **C R** si refacturate catre **X** in baza Contractului FN din data de **00.00.2009**, societatea a prezentat detalierea activitatilor corespunzatoare departamentelor functionale, indicand totodata si cheile de alocare utilizate, astfel:

A.Presedintie (alocare costuri în functie de % vanzari nete dupa eliminarea costurilor actionarilor – 80%);

B.Audit intern (alocare costuri în functie de % vanzari nete dupa eliminarea costurilor actionarilor – 80%);

C.Comunicare la nivelul grupului (alocare costuri în functie de % vanzari nete dupa eliminarea costurilor actionarilor – 50%);

D. Secretariat General (alocare costuri în funcție de % vânzări nete după eliminarea costurilor acționarilor – 80%);

E. Departamentul Juridic (alocare costuri în funcție de % vânzări nete după eliminarea costurilor acționarilor – 50%);

F. Departament Sustenabilitate (alocare costuri în funcție de % vânzări nete după eliminarea costurilor acționarilor – 80%);

G. Direcția Financiară a Grupului (alocare costuri în funcție de % vânzări nete după eliminarea costurilor acționarilor – 30%);

H. Direcția Contabilitate (alocare costuri în funcție de % vânzări nete);

I. BFC (SAP Business Object Financial Consolidation) - Instrument de raportare financiară - (alocare J. Achiziții noncomerciale (alocare costuri în funcție de % vânzări nete);

K. Trezorerie (preponderent alocare C + alocare costuri în funcție de % vânzări nete);

L. SET - cercetare de marketing - (alocare costuri în funcție de % vânzări nete);

M. Departamentul Fiscal (alocare costuri în funcție de % vânzări nete după eliminarea costurilor acționarilor – 20%);

N. Serviciile financiare ale Grupului (alocare costuri în funcție de % vânzări nete);

O. Resurse umane la nivel de Grup (alocare costuri în funcție de echivalent normă întreaga – ENI);

P. Personal expatriat;

Q. Servicii generale de Resurse Umane (alocare costuri în funcție de % vânzări nete);

R. Marketing și dezvoltarea afacerii (alocare costuri în funcție de % vânzări nete);

S. Direcția Imobiliară (alocare costuri în funcție de % vânzări nete);

T. Zona Europeană;

U. C M I (mecanism de alocare explicat în Rapoartele independente);

V. Serviciile prestate de către CSI.

În legătură cu serviciile externe menționate anterior, societatea a prezentat cu titlu de “documente justificative” în anexele la contestatie, numerotate cu nr. **00-00** și **00-00**, documente ce sunt în cea mai mare parte scrise în limba engleză sau în limba franceză, iar potrivit dispozițiilor art. 8 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură Fiscală, “Limba oficială în administrație este limba română”. Documentele prezentate cu titlu de “documente justificative”, în anexele numerotate cu nr. **00-00** și **00-00** sunt documente de tipul PowerPoint Presentation, capturi de ecran PC, email-uri, sau alte documente întocmite în limba engleză sau în limba franceză și nu poartă semnătura persoanei/persoanelor care au întocmit aceste documente și/sau a persoanelor

din cadrul **X** care au primit aceste documente si le-au considerat "documente justificative" pentru care au efectuat inregistrari contabile sau au efectuat tratamente fiscale din punctul de vedere al TVA sau al impozitului pe profit.

Astfel, societatea nu a prezentat situații de lucrări, procese-verbale de recepție a lucrarilor semnate de partile contractante, devize de lucrari, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, care să ateste că serviciile au fost prestate în fapt si care sa care să facă credibile susținerile părții.

Este real că în contextul specific analizat o abordare rigidă a acestei probleme ar putea părea excesivă, însă nici nu poate fi girat punctul de vedere al contribuabilului potrivit căruia documentele depuse conținând grafice privind influența diverșilor parametri asupra activității, prezentari de fluxuri de procese, email-uri, capturi de ecran pc, ș.a.m.d. demonstrează prestarea serviciilor.

Valoarea serviciilor externe nu poate fi rezultatul unui calcul matematic prin aplicarea unui procent asupra cifrei de afaceri din grup realizata de **X**, acestea trebuie sa fie concret determinate si identificabile pe fiecare tip de serviciu prestat, iar obligatia justificarii cu documente legale a prestarii efective a serviciilor revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile in speta.

Avand in vedere caracteristicile particulare care diferentiaza serviciile de produse in principal, intangibilitatea serviciilor si imposibilitatea prefigurarii lor cat mai fidele si cat mai exacte precum si varietatea acestora, toate acestea au determinat impunerea unor masuri legale exprese pentru a putea deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit.

Astfel se retine faptul ca inexistenta unui contract de prestari de servicii incheiat intre parti si detinerea doar a unor facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei inscrisa in factura primita, contribuabilul trebuind sa justifice cu documente prestarea efectiva a serviciilor de catre prestator, necesitatea achizitionarii acestora si masura in care sunt aferente operatiunilor sale impozabile.

Sustinerile societatii referitoare la cheia de alocare folosită pentru serviciile primite de la **C – F/COGS/CSI** (și anume procent din cifra de afaceri a **X**) este stabilită în conformitate cu legislația națională și cu principiile stabilite prin Liniile Directoare emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică („OECD”) privind prețurile de transfer”, nu pot fi luate in considerare, intrucat **societatea nu a facut dovada cu documente justificative a prestarii serviciilor externe**, refacturate de catre **C R** catre **X**, astfel nu se poate pune in discutie marimea pretului la care au fost refacturate aceste servicii externe catre **X** de catre **C R** de la societatea afiliata **C F, COSG** sau **CSI**.

Totodata, se retine ca, referitor la "Stabilirea prestarii efective a serviciilor" la pct. 7.6 din Ghidul de prețuri de transfer pentru companii multinaționale și administrații fiscale s-a precizat: "*conform principiului lungimii de brat, raspunsul*

la intrebarea daca un serviciu intra-grup a fost prestat sau nu, atunci cand o activitate este efectuata de un membru al grupului pentru unul sau mai multi membri ai grupului, va fi conditionat de faptul ca activitatea respectiva ii ofera sau nu unui anumit membru al grupului o valoare economica sau comerciala care sa ii consolideze pozitia comerciala. Acest lucru se poate stabili analizand daca o companie independenta in circumstante comparabile ar fi dispusa sa plateasca pentru acea activitate daca ea i-ar fi fost efectuata de o companie independenta sau ar fi efectuat singura respectiva activitate. Daca activitatea nu este o activitate pentru care o companie independenta ar fi dispusa sa plateasca sau sa o efectueze singura, atunci, in mod normal activitatea respectiva nu ar trebui considerata serviciu intra-grup conform principiului lungimii de brat".

Prin urmare deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora, iar cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește argumentele invocate de societate referitoare la cheia de alocare a costurilor prin aplicarea unui procent asupra cifrei de afaceri, se reține ca potrivit legislației naționale, respectiv art. 127 alin.(8) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este reglementată consolidarea în cadrul grupului doar la nivel al taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la afirmațiile societății cu privire la faptul ca *“înțelegerea OIF este greșită, deoarece costurile prezentate în această secțiune și facturate de către C R Societății includ și costurile alocate de COSG și CSI”*, se reține ca în cuprinsul raportului de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au făcut precizările de rigoare cu privire la structura costurilor menționate, care de altfel este redată detaliat în Anexa nr.000 la raport, anexa semnată și asumată de către societate, distinct pentru fiecare factură în parte.

Referitor la afirmațiile societății legate de faptul ca *“dispozițiile legale incidente nu impun obligația întocmirii unor documente anume, ci enumeră, strict cu titlu exemplificativ, anumite documente care pot fi folosite în acest sens, permițând, în același timp, folosirea oricăror „alte materiale corespunzătoare” pentru justificarea prestării efective a serviciilor”*, se reține faptul ca în baza Contractului FN din data de **00.00.2009**, **C R** în calitate de prestator și **X** în calitate de beneficiar, cele două societăți au convenit asupra formei documentelor justificative care să cuprindă costul serviciilor, semnăturile persoanelor responsabile.

Astfel, se mentioneaza in mod expres la art. 5 din Contract - Documente justificative- ca “Prestatorul va tine o evidenta stricta a costurilor care stau la baza emiterii facturilor catre Beneficiar.” In acest sens se mentioneaza ca „Prestatorul este obligat sa puna la dispozitia Beneficiarului detalii aferente costurilor respective cat si alte documente justificative conform anexei nr. 000 la Contract.” La acelasi articol se mentioneaza ca anexele prezentate de catre Prestator Beneficiarului „vor fi acceptate de ambele parti prin semnarea acestora”.

Documentele prezentate de societate nu indeplinesc aceste cerinte, acestea nefiind conforme cu prevederile din Contractul incheiat intre parti.

De altfel, la art. 21 alin. 4 lit m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede in mod expres ca *“Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: cheltuielile cu serviciile de management, consultanta asistenta sau alte prestari de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatii desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte”.*

Potrivit organelor de inspectie fiscala, in exemplul prezentat in punctul de vedere depus de societate la Proiectul de Raport de Inspectie Fiscala (pag. 000), chiar **X** admite faptul ca *“serviciile IT care dețin cea mai mare pondere în ceea ce privește serviciile refacturate, X a primit servicii de la C R, prestate prin intermediul departamentelor proprii de IT, securitate, organizare și sisteme, și anume: au fost efectuate negocieri comerciale cu furnizorii de programe informatice și s-a urmărit dacă s-au îndeplinit angajamentele asumate; au fost implementate programe necesare desfășurării activității companiei; gestionarea programelor software (...)”* si nu de la **C F**, confirmand constatarile echipei de inspectie fiscala.

Societatea sustine in ceea ce priveste conditiile care trebuie indeplinite de documentele aferente prestarilor de servicii, care nu sunt conforme cu prevederile din Contractul mentionat cat si cu prevederile actelor normative in vigoare, ca *“este posibil ca documentele fizice cu semnături originale să fi reprezentat o practică normală”*.

Or, potrivit art. 6 alin.(2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991:

“(2) Documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz.”

Prin urmare, avand in vedere cele de mai sus se retine ca desfasurarea operatiunilor comerciale care izvorasc din intelegerea partilor nu ar fi avut loc daca nu ar fi existat legaturile de capital dintre acestea, respectiv daca cele trei entitati ar fi fost entitati independente.

Potrivit prevederilor legislatiei fiscale din tara noastra, in cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului, intre persoanele afiliate,

costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar.

Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă.

Serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla precizare a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, intrucat persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

Prin urmare aceste activitati desfasurate in cadrul Grupului nu conduc la obtinerea de beneficii de catre **X**, eventual doar la obtinerea unor beneficii incidentale si nu pot fi atribuite unor anumite servicii specifice, ele fiind efectuate in virtutea relatiei juridice existente intre furnizor si **X**, respectiv de persoane juridice afiliate, definite la art.7 din Codul fiscal „*o persoana juridica este afiliata cu alta persoana daca o persoana detine, in mod direct sau indirect, inclusiv detinerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numarul titlurilor de participare sau al drepturilor la vot la cealalta persoana juridica ori daca controleaza in mod efectiv acea persoana juridica.*”

Astfel, prin punerea la dispozitia **X** a unor manuale, politici, ghiduri si coduri de conduita, prin intruniri ale directorilor de filiale in sedinte informative, nu se demonstreaza necesitatea inregistrarii de costuri de catre **X** legate de acest gen de servicii, care nu sunt prestate in scopul desfasurarii activitatii economice a societatii si care reprezinta in fapt costuri generale de administrare, management, control, care trebuie deduse la nivel central prin intermediul societatii-mama in numele grupului, ca un tot unitar.

Se reține că astfel de servicii pot fi acordate de societatea mamă sau de societăți specializate din cadrul grupului în virtutea faptului că societatea face parte de grup și aplică în practică politica grupului contribuind astfel la creșterea imaginii (brand-ului) grupului, respectiv la dezvoltarea grupului din punct de vedere teritorial și economic.

Se reține că o activitate intra-grup poate fi efectuată în legătură cu membrii grupului, chiar dacă aceștia nu au nevoie de activitatea respectivă și nu ar fi dispusi să plătească pentru ea, dacă ar fi companii independente. O astfel de activitate este o activitate pe care un membru al grupului (de regula societatea-mamă sau un holding regional al companiei) o realizează numai datorită participărilor pe care le detine în unul sau mai mulți membri ai grupului dar care

nu justifica plata costurilor de catre companiile beneficiare in legatura cu administrarea carora au fost angajate aceste costuri de catre actionari.

Astfel, punând în balanță avantajele pe care societatea din România le are ca urmare a ralierei la Grup (în domeniul producției, vânzării produselor etc.) în raport cu obligațiile ce revin acesteia ca urmare a intrării în Grup (aplicarea politicii de grup în toate domeniile) astfel de servicii de consultanță și asistență pot reprezenta servicii inerente pentru toate societățile care fac parte din grup.

În același sens sunt și prevederile pct. 7.13 din Ghidul OCDE unde se prevede ca niciun serviciu intra-grup nu poate fi considerat ca fiind furnizat atunci cand beneficiarului este *“atribuit doar acestuia ca fiind parte a unui grup mai mare si nu oricarei activitati specifice furnizate”*.

Se reține și aspectul conform căruia documentele atașate la contestație, constând în corespondență, ghiduri, buletine informative, instrucțiuni, etc. reprezintă documente vizualizate de organele de inspecție fiscală la inspecția fiscală și care au fost avute în vedere la stabilirea cheltuielilor cu aceste servicii ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel, față de cele prezentate mai sus se reține că în situația în care societatea nu ar fi făcut parte din cadrul Grupului nu ar fi contractat astfel de servicii si prin urmare aceste prestări au fost contractate doar în baza relației juridice care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entitățile grupului.

Astfel de servicii desfasurate in cadrul Grupului nu pot conduce la obtinerea de beneficii de catre **X**, acestea fiind de natură a îndruma societățile din cadrul grupului prin utilizarea serviciilor suport ale grupului și aplicării politicii de grup si nu pot fi atribuite unor servicii specifice, fiind efectuate in virtutea relatiei juridice existente intre furnizorul afiliat si **X**, respectiv de persoane juridice afiliate, definite la art.7 din Codul fiscal.

În același sens sunt și prevederile punctului 7.9 din Ghidul OCDE *„intr-un numar limitat de cazuri, o activitate intra-grup poate fi efectuata in legatura cu membrii ai grupului, chiar daca acestia nu au nevoie de activitatea respectiva (si nu ar fi dispusi sa plateasca pentru ea daca ar fi companii independente). O astfel de activitate ar fi o activitate pe care un membru al grupului (de regula societatea-mama sau un holding regional al companiei) o realizeaza numai datorita participatiilor pe care le detine in unul sau mai multi membri ai grupului, altfel spus in calitatea sa de actionar. Acest tip de activitate nu ar justifica plata costurilor de catre companiile beneficiare in legatura cu administrarea carora au fost angajate aceste costuri de catre actionari.”*

De asemenea prevederile art.9 din Modelul Convenției OECD stipulează:
„Atunci cand

a) o companie a unui Stat Contractant participa direct sau indirect in managementul, controlul sau capitalul unei companii a celuilalt Stat Contractant, sau

b) aceleasi persoane participa direct sau indirect in managementul, controlul sau capitalul unei companii a unui Stat Contractant si al unei companii a celuilalt Stat Contractant,

si in ambele cazuri se creaza sau se impun conditii intre cele doua companii in relatiile comerciale sau financiare pe care le au acestea, conditii ce difera de cele ce s-ar fi creat intre companii independente, atunci toate profiturile ce s-ar fi acumulat la una dintre companii in lipsa acestor conditii, dar din cauza acestor conditii nu s-au realizat, pot fi incluse in profiturile companiei si impozitate in consecinta”.

In ceea ce priveste invocarea de catre societate a Liniilor directoare privind preturile de transfer emise de catre OCDE, se retin prevederile pct. 1.6, respectiv “Enuntarea ferma a pricipiului lungimii de brat sa gaseste in aliniatul 1 al Articolului 9 al Conventiei Fiscale Model a OCDE: ...”atunci cand conditiile create sau impuse intre doua companii afiliate in relatiile lor comerciale sau financiare difera de acelea care ar fi fost create intre companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, in lipsa acestor conditii, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorita acestor conditii, pot fi incluse in profiturile acelei companii si impozitate in consecinta.”

Totodata la pct. 2.3 se precizeaza ca: ”Articolul 9 indica ca aliniatul 1 autorizeaza o administratie fiscala in scopul calcularii obligatiilor fiscale, sa rescrie conturile unei companii afiliate daca, ca rezultat al relatiei speciale dintre companii, conturile nu reflecta profiturile impozabile generate in acel Stat.

Profiturile impozabile reale sunt cele care s-ar fi obtinut in absenta conditiilor ce nu sunt la lungime de brat. “

Contestatarul considera ca desi a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala mijloace de proba relevante cu privire la tranzactiile efectuate, acestea nu au luat în considerare aceste dovezi, nu au tinut cont de forta probanta mijloacelor de proba prezentate, de natura tranzactiilor si modul de prestare al unor servicii centralizate, interpretand în mod eronat situatia de fapt fiscala.

Or, inspectia fiscala s-a efectuat cu respectarea prevederilor art.7 alin.2 si alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, fiind analizate în mod obiectiv toate informatiile si documentele puse la dispozitie de societate.

Prin urmare, avand in vedere cele de mai sus, se retine ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuielile aferente serviciilor de consultanta refacturate de **C R** de la **C F**, in suma de **000 lei**, ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

In ceea ce priveste TVA, societatea nu a dovedit cu documente justificative ca acestea au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile intrucat serviciile prezentate au fost prestate in beneficiul Grupului, fiind servicii specifice grupului.

Retinem ca legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca a respectat legislatia nationala referitoare la dreptul de deducere a TVA, dar prin documentele justificative prezentate nu a demonstrat existenta faptului generator in ceea ce priveste serviciile prestate de **C F** refacturate de **C R** si nu face dovada ca aceste achizitii sunt efectuate in vederea utilizarii acestora in folosul operatiunilor taxabile, conform prevederilor legale.

De asemenea sustine ca jurisprudenta CJUE este direct aplicabila, invocand in sustinere hotarari ale CJUE pe care le considera relevante pentru speta in cauza.

Or, societatea nu a probat cu documente necesitatea acestor servicii pentru operatiunile taxabile, iar potrivit legislatiei, pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, trebuiau indeplinite atat conditiile de forma cat si de fond, astfel rezulta ca taxa pe valoarea adaugata s-ar fi autolichidat daca societatea ar fi indeplinit conditiile stabilite de prevederile legale in vigoare.

Prin urmare, se retine ca aceste cerinte legale trebuie indeplinite in mod cumulativ, astfel ca neindeplinirea unei cerinte, respectiv indeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, organul de solutiune a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Mai mult, jurisprudența europeană CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei

pe valoarea adăugată. Or, în cazul în speță, societatea a contractat servicii cu societatea afiliată pentru care nu poate face dovada că acestea au fost furnizate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

De asemenea, Curtea Europeană de Justiție prin Decizia pronunțată în cazul C-255/02 Halifax, a statuat faptul că tranzacțiile care au drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, neavând conținut economic, vor fi ignorate, astfel încât să se revină la situația normală care ar fi existat în absența tranzacțiilor respective.

Astfel, referitor la invocarea hotărârilor jurisprudenței CJUE în susținerea contestației pe această speță, se reține că acestea nu sunt relevante și nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât :

- de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii;

- dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA;

- conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte;

- Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA;

- totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA;

- de asemenea, Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În concluzie, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de

legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

Nu poate fi reținută nici motivația că, dispozițiile legale sunt în contradicție cu legislația U.E. în vigoare, în condițiile în care instituția fiscală, prin obiectul său de activitate, nu are competența materială de a se pronunța asupra legalității, oportunității, necesității ori constituționalității legislației pe care o aplică sau asupra intențiilor legiuitorului.

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept.

În consecință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei.

Curtea nu face nicio apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale.

Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat, cu atât mai mult cu cât jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze dreptul de deducere a taxei în raport cu elemente obiective.

Astfel, față de cele prezentate mai sus se reține că societatea contestată a achiziționat servicii de consultanță, pentru care nu a justificat cu documente că a fost îndeplinită condiția de fond, respectiv că acestea au fost achiziționate în scopul operațiunilor sale taxabile, acesta fiind motivul pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA.

Prin urmare, având în vedere că argumentele contestatarii nu sunt în măsură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 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.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de societate, pentru cheltuielile în suma de **000 lei** pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în

suma de **000 lei**, precum si pentru TVA în sumă de **000 lei** stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr.**000/2020**.

3. În ceea ce privește impozitul pe profit in suma de 000 lei aferent veniturilor în sumă de 000 lei provenite din stornarea facturilor de prestari servicii, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe daca societatea in mod corect a stornat veniturile provenite din prestarea serviciilor de marketing, dinamica comerciala si de promovare, în condițiile în care documentele prezentate sunt de natură să justifice prestarea efectivă a serviciilor în scopul desfășurării activității.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca, incepand cu luna **00** 2016, **X** a emis facturi fiscale de stornare reprezentand servicii de marketing care au fost evidentiata in contul 70409000 "Servicii Marketing RFA", servicii de "promovare"(evidentiata in contul 70401002), servicii de "dinamica comerciala" (evidentiata in contul 70401006), catre urmasorii parteneri contractuali: **J R, K, N, R, O, Q, M, L, P**, respectiv **S**.

Avand in vedere ca serviciile au fost in fapt prestate de catre **X**, organele de inspectie fiscala au procedat la repunerea veniturilor din facturile fiscale de stornare emise catre diversi parteneri contractuali aferente anului 2016, reprezentand servicii de marketing, promovare si de servicii dinamica comerciala cu suma de **000 lei**, rezultand un impozit pe profit suplimentar stabilit suplimentar in suma **000 lei**, avand in vedere prevederile art. 287 lit. b) din Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct 32 (3) din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

In drept, in perioada verificata, sunt aplicabile prevederile art.287 lit.a si b din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

„Baza de impozitare se reduce în urmatoarele situatii:

a) În cazul desfiintarii totale sau partiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;

b) În cazul refuzurilor totale sau partiale privind cantitatea, calitatea ori preturile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum si în cazul desfiintarii totale ori partiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauza ca urmare a unui acord scris între parti sau ca urmare a unei hotarari judecatoresti definitive/ definitive si irevocabile, dupa caz, sau în urma unui arbitraj”,

coroborat cu prevederile pct. 32 (3) din HG nr.1/2016 privind Normele

metodologice de aplicare a Codului fiscal, potrivit carora:

“În sensul art. 287 lit. a) și b) din Codul fiscal, desființarea unui contract reprezintă orice modalitate prin care părțile renunță la contract de comun acord sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești sau a unui arbitraj. În cazul bunurilor, dacă desființarea contractului presupune și restituirea bunurilor deja livrate, nu se consideră ca are loc o nouă livrare de la cumparator către vânzătorul inițial. În cazul prestațiilor de servicii, art. 287 lit. a) și b) din Codul fiscal se aplică numai pentru servicii care nu au fost prestate, desființarea unui contract care are ca obiect prestări de servicii având efecte numai pentru viitor în ce privește reducerea bazei de impozitare.”

În raport de prevederile legale de mai sus, se reține că baza de impozitare se reduce în situația în care contractul pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii a fost desființat total sau parțial, în cazul refuzurilor serviciilor prestate ca urmare a unui acord scris între părți, în situația în care există o hotărâre judecătorească definitivă, irevocabilă sau în urma unui arbitraj.

Totodată, se reține că în cazul prestațiilor de servicii, art. 287 lit. a) și b) din Codul fiscal se aplică numai pentru servicii care nu au fost prestate, desființarea unui contract care are ca obiect prestări de servicii având efecte numai pentru viitor în ce privește reducerea bazei de impozitare.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală și argumentele contestatarii, se rețin următoarele:

Din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că începând cu luna **00** 2016, **X** a emis facturi fiscale de stornare reprezentând servicii de marketing care au fost evidențiate în contul 70409000 "Servicii Marketing RFA", servicii de "promovare" (evidențiate în contul 70401002), servicii de "dinamica comercială" (evidențiate în contul 70401006), către următorii parteneri contractuali: **J R, K, N, R, O, Q, M, L, P**, respectiv **S**.

Din analiza documentelor prezentate de societate, în speta a facturilor de stornare a veniturilor din servicii, a rezultat faptul că acestea au fost întocmite în luna **00/2016**, având următoarele mențiuni: *"perioada de facturare luna 00/2016"*, *"Raion APLS"*, *"STORNO PARTIAL F...(nr. Factura) 000/2016"*.

Pentru justificarea operațiunilor de stornare a acestor venituri, societatea a prezentat "Acordurile de stabilire a condițiilor comerciale pentru furnizare de produse încheiate între **X** și o serie de furnizori, anterior, respectiv ulterior intrării în vigoare a Legii 150/2006 pentru modificarea și completarea Legii 321/2009 privind comercializarea produselor alimentare" și "Contract de colaborare încheiat cu **J R** anterior, respectiv ulterior intrării în vigoare a Legii 150/2016, pentru modificarea și completarea Legii 321/2009 privind comercializarea

produselor alimentare”, precum si in format electronic fisierile cu acordurile comerciale incheiate de **X** cu partenerii anterior mentionati.

Tranzactiile derulate intre **X** si partenerii mentionati s-au efectuat in baza unor contracte/acorduri de stabilire a conditiilor comerciale pentru furnizarea de produse.

Cu titlu de exemplu, se retine ca intre **X** si **J R** au fost incheiate urmatoarele contracte:

- Contractul de colaborare nr. Fn/**00.00.2016** al carui obiect il constituie stabilirea termenilor si conditiilor unei colaborari intre cele doua parti, potrivit carora *”J va asigura X, necesarul de Bauturi si Ambalaje autorizate, iar X in locatiile sale va vinde cu amanuntul Bauturile si Ambalajele autorizate, produse de J.”*

La Art. 5 “Obligatiile **X**”, pct 5.2 din contract este mentionat faptul ca **X**, are obligatia sa asigure *“conditiile de comercializare prevazute in anexele Anexa 000 Supermarket-Activitati de Marketing Supermarket”*.

- Contractul de colaborare nr. **000/2016**, al carui obiect il constituie stabilirea termenilor si conditiilor unei colaborari intre cele doua parti, potrivit carora *”J va asigura X necesarul de Bauturi si Ambalaje autorizate, iar X in locatiile sale va vinde cu amanuntul Bauturile si Ambalajele autorizate, produse de J.”*

La Art. 5 “Obligatiile **X**”, pct 5.2 din contract, este mentionat faptul ca **X** are obligatia sa asigure *“conditiile de comercializare prevazute in Anexa 000 Supermarket-Activitati de Marketing Supermarket”*.

Totodata, se retine ca relatiile comerciale cu ceilalti furnizori s-au desfasurat in baza Acordurilor de stabilire a conditiilor comerciale pentru furnizarea de produse, dupa cum urmeaza:

- cu **K** in baza a 2 acorduri, respectiv nr.**000/2016** si nr.**000/2015**;
- cu **N** in baza a 2 acorduri, nr. **000/2016** si respectiv nr.**000/2015**;
- cu **R** in baza a 4 acorduri, nr.**000/2015**, nr.**000/2015**, nr. **000/2015** si respectiv nr.**000/2016**;
- cu **O** in baza a 5 acorduri, nr. **000/2016**, nr. **000/2016**, nr. **000/2016**, nr.**000/2016**, respectiv nr.**000/2016**;
- cu societatea **Q** in baza a 4 acorduri, nr.**000/2016**, nr. **000/2016**, nr. **000/2016**, respectiv nr. **000/2016**;
- cu societatea **M** in baza a 2 acorduri, nr. **000/2016** si respectiv nr.**000/2016**;
- cu **L**, in baza a 6 acorduri, nr. **000/2016**, nr.**000/2016**, nr.**000/2016**, nr. **000/2016**, nr.**000/2016**, respectiv nr. **000/2016**;
- cu **P** in baza a 8 acorduri, nr. **000/2016**, nr. **000/2016**, nr.**000/2016**, nr. **000/2016**, nr.**000/2016**, nr. **000/2016**, nr. **000/2016**, respectiv nr. **000/2016**;
- cu **S** in baza a 4 acorduri, nr.**000/2016**, nr. **000/2016**, nr.**000/2016**,

respectiv nr. **000/2016**.

Potrivit societatii, *“motivul stornarii acestor facturi l-a reprezentat contestarea de catre mai multi parteneri comerciali ai Societatii a dreptului acesteia de a factura si incasa servicii incepand cu data de **00.00.2016** (i.e 3 zile de la publicarea in Monitorul Oficial a Legii nr 150/2016). Astfel societatea s-a confruntat cu un refuz total privind pretul serviciilor prestate, care a atras reducerea bazei de impozitare a TVA conform art. 287 lit. b) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal.*

*In tot acest timp pozitia societatii a fost ca incetarea dreptului sau de a factura servicii urma sa intervina intr-un termen de 60 de zile de la data intrarii in vigoare a modificarilor legii 321/2009 (i.e. **00.00.2016**).*

Ca atare serviciile respective au fost prestate insa stornarea facturilor nu a antrenat ajustarea dreptului de deducere a TVA-ului si nici a cheltuielilor efectuate cu prestarea acestora (...).

Astfel, desi facturile emise pentru aceste servicii au fost stornate ca urmare a refuzului de acceptare a acestor servicii de catre parteneri, prestarea serviciilor a fost in continuare efectuata in legatura cu activitatea Societatii ce permite deducerea TVA si a cheltuielilor efectuate pentru prestarea lor, aceste servicii fiind specifice activitatii de comert cu amanuntul.”

Insa, se retine ca, potrivit prevederilor legale aplicabile in speta, ajustarea in sensul reducerii bazei de impozitare este aplicabila numai pentru acele servicii care nu au fost prestate, iar in speta de fata, facturile de stornare emise de catre **X** catre partenerii contractuali mai sus enumerati au fost emise pentru servicii care au fost deja prestate.

In cazul prestarilor de servicii, baza de impozitare se determina la momentul cand acestea sunt considerate a fi efectuate, respectiv la momentul emiterii situatiilor de lucrari sau la data acceptarii lor de catre beneficiari, în functie de prevederile contractuale si poate fi ulterior ajustata/diminuata doar daca serviciile nu au fost efectiv prestate, ceea ce nu se poate aplica in cazul **X**.

Desi societatea sustine prin contestatia formulata ca si-a promovat propriile activitati de comercializare a produselor cu ridicata si nu a promovat afacerea furnizorilor sai si in mod eronat a emis facturi catre furnizori, organul de solutionare a contestatiei retine ca serviciile prestate de societatea verificata au fost prestate conform contractelor/acordurilor incheiate cu beneficiarii acestor servicii, iar facturile au fost emise dupa prestarea acestora, fapt recunoscut chiar de **X**.

Dupa aparitia modificarilor aduse la Legea nr.150/2016 pentru modificarea si completarea Legii nr.321/2009 privind comercializarea produselor alimentare, oricare dintre parti avea posibilitatea sa notifice cu privire la modificarile aduse si sa fie incheiate acte aditionale la contracte sau sa fie incheiate alte acorduri prin care sa se renunte la serviciile prestate de **X**.

Serviciile au fost facturate in baza unor contracte/acorduri incheiate intre parti in vigoare la data cand au fost prestate, iar refuzul partenerilor comerciali de a achita aceste facturi nu are la baza un document valabil incheiat intre acestia.

X sustine ca in speta sunt aplicabile art.137 alin.1 si art.138 din Codul fiscal, din perspectiva TVA, dar noul Cod fiscal, aplicabil in perioada in care au fost stornate facturile, are prevederi exprese in ceea ce priveste conditiile in care se ajusteaza baza de impozitare.

Totodata, societatea recunoaste prestarea serviciilor, dar sustine ca in mod eronat le-a facturat, fapt care nu poate fi retinut in solutionarea contestatiei, intrucat recunoaste ca pozitia sa fata de modificarea legii a fost ca incetarea dreptului de a factura servicii urma sa intervina intr-un termen de 60 de zile de la data intrarii in vigoare a modificarilor Legii nr.321/2009, facturile fiind intocmite in mod corect.

Prin urmare, in cazul refuzului societatilor beneficiare de a achita serviciile prestate si daca exista o dilema in ceea ce priveste incetarea dreptului de a emite facturi, **X** avea posibilitatea sa se adreseze instantei de judecata pentru recuperarea drepturilor cuvenite, sa-si constituie provizioane pentru clientii incerti neincasati, potrivit prevederilor legale si la final sa puna in aplicare hotararea instantei, avand in vedere ca baza de impozitare se reduce si in cazul unei hotarari judecatoresti definitive si irevocabile.

Astfel, avand in vedere ca argumentele contestatarei nu sunt in masura sa combata constatările organelor de inspectie fiscala, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 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.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de societate, pentru veniturile in suma de **000 lei** pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de **000 lei**, stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr.**000/2020**.

4. In ceea ce priveste TVA in suma de 000 lei, aferenta cheltuielilor cu bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investita sa se pronunțe daca în mod corect organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea avea obligatia ajustarii TVA, în condițiile în care X nu a prezentat documente din care sa rezulte faptul ca deteriorarile au avut cauze fizice si/sau naturale, neimputabile, de natura bunurilor expirate/alterate sau degradate fizic.

În fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca **X** nu a ajustat TVA aferenta cheltuielilor cu bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, evidentiata in contul 60701100, considerand ca se incadreaza in prevederile art.148 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare.

S-a constatat ca societatea nu a prezentat documente justificative, prevazute de legislatia financiar contabila din care sa rezulte faptul ca degradarea calitativa a bunurilor se datoreaza unor cauze obiective, pentru indeplinirea primei conditii din pct.53 alin.(10) al Titlului VI din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar simpla enumerare a bunurilor distruse pe coduri nu constituie o dovada obiectiva a degradarii calitative a bunurilor.

Totodata, s-a constatat ca indeplinirea celei de-a doua conditii prevazuta de aceeaasi norma metodologica de aplicare a Codului fiscal, nu este sustinuta de societate cu documente justificative din care sa rezulte faptul ca bunurile au fost distruse, intrucat societatea nu a demonstrat ca deteriorarile au avut cauze fizice si/sau naturale, neimputabile, de natura bunurilor expirate/alterate sau degradate fizic specific bunurilor nealimentare, nefiind prezentate documente justificative prevazute de legislatia financiar-contabila, care sa permita identificarea cauzei obiective care a generat inregistrarea de cheltuieli cu bunuri distruse, considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal de catre **X** la calculul profitului impozabil pentru anii 2014 si 2015 si pentru care nu a fost ajustata taxa pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie fiscala au ajustat TVA aferenta bazei de impozitare constituita din cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, cont 60701100, rezultand TVA stabilita suplimentar in suma totala de **000 lei**, avand in vedere prevederile art.148 alin.1 lit.c, alin.2 lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.53 (10), (11) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor stipulează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni taxabile.

- art.148 alin.(1) lit.c) și alin.2 lit.a din același act normativ, în vigoare în perioada verificată, precizează:

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune.

(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital și în condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune.

Totodată, se reține ca nu se ajustează taxa dedusă inițial în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă.

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.53 alin.(10) și alin.(11) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(10) În sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau

confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:

d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, caz în care nu se fac ajustări ale taxei deductibile dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

1. degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii;

2. se face dovada că bunurile au fost distruse;

(11) Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal revine persoanei impozabile.

În situația în care organele de inspecție fiscală nu consideră suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectivă să efectueze ajustarea taxei. Conform principiului proporționalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.”

Fata de aceste prevederi legale, se retine ca persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile pentru bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, in conditiile in care degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente si se face dovada ca bunurile au fost distruse.

Totodata, se retine ca persoana impozabila are obligatia de a confirma in mod corespunzator ca bunurile au fost distruse, iar daca organele de inspectie fiscala nu considera suficiente dovezile prezentate, pot obliga persoana impozabila sa efectueze ajustarea taxei.

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

Din constatările organelor de inspectie fiscala a rezultat ca **X** a inregistrat in contul 60701100, in perioada 2014-2015, cheltuieli nedeductibile cu bunurile degradate calitativ, dar fara sa ajusteze si TVA aferenta dedusa initial la achizitia bunurilor.

Societatea sustine ca nu avea obligatia ajustarii TVA, intrucat detine documente care justifica faptul ca se incadreaza in prevederile art.148 (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, fiind prezentate in acest sens “Rapoarte lunare aferente miscarilor de regularizare a stocurilor pentru perioada **00.00.2014-00.00.2015**”, in format

electronic, procedura interna de constatare a bunurilor degradate calitativ, situatiile centralizatoare (2014-2015) si rapoartele lunare aferente miscarilor de regularizare a stocurilor (detaliu la nivel de articole).

Totodata, pentru dovedirea faptului ca bunurile au fost distruse, societatea a prezentat un set de facturi înregistrate în perioada **00.00.2014 – 00.00.2015** primite de la prestatorii de servicii de ridicare a deeurilor si exemple de contracte încheiate cu acestia, grupate în doua categorii: prima vizeaza deeurile de origine animala pentru care **X** are obligatia legala de a le preda în vederea neutralizarii, a doua pe cele menajere.

Potrivit **X** majoritatea facturilor sunt însoțite de documente care atesta predarea cantitatilor/volumelor de deseuri, precum:

- documente de miscare a subproduselor animale ce nu sunt destinate consumului uman;
- Avize de însoțire a marfurilor
- Declaratie privind neutralizarea deeurilor (**U**);
- Confirmari privind volumul deeurilor ridicate pentru deeurile menajere;

Astfel sustine ca predarea deeurilor unor societati autorizate în vederea neutralizarii, valorificarii sau distrugerii acestora constituie o dovada suficienta pentru probarea distrugerii bunurilor din perspectiva raspunderii pe care o detine societatea.

Avand in vedere prevederile legale enuntate mai sus, se retine ca nu se fac ajustari ale taxei deductibile în cazul bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, daca nu sunt îndeplinite în mod cumulativ urmatoarele conditii: degradarea calitativa a bunurilor se datoreaza unor cauze obiective dovedite cu documente si se face dovada ca bunurile au fost distruse.

Pentru exemplificare, se retine ca societatea a prezentat documente considerate justificative, aferente produselor distruse in anul 2016, in cadrul magazinului **V B**, respectiv:

- situatia produselor <<casse>> de origine animala scoase din gestiune si predate spre neutralizare” in anul 2016, situatie intocmita lunar cantitatile (in kg) predate spre neutralizare, conform sistemului intern de gestiune si documentelor societatii autorizate in neutralizare (DSV/ **U**);
- liste lunare, pentru anul 2016, pentru produsele incadrate de societate in categoria “casse”, liste intocmite cantitativ valoric pe fiecare produs in parte;
- facturi emise de **U** catre **X** pentru “prestari servicii conform contract nr.**000** ART din data de **00.00.2013**, act. Ad.nr.**000/2015** punct de lucru **V B**”;
- adrese catre DSVSA Bucuresti-SCIENT, prin care **X** solicita autoritatii sanitar-veterinare eliberarea unui certificat sanitar veterinar pentru subprodusele ce nu sunt destinate consumului uman;
- certificate sanitar veterinar eliberate de DSVSA si documente de miscare a subproduselor animale ce nu sunt destinate consumului uman;

- declaratii de curatire si dezinfectare a vehiculului/containerului, formulare de incarcare-descarcare deseuri nepericuloase intocmite de **U** si certificate de reprezentantii **X**.

Din analiza documentelor prezentate de societate a rezultat ca acestea sunt semnate de catre o singura persoana, angajata la **C R** in calitate de Director Business Controlling.

In ceea ce priveste modalitatea de scoatere din gestiune a marfii deteriorate calitativ, se reține ca aceasta se realizeaza în baza inventarii, respectandu-se prevederile legale privind inventarierea, respectiv OMFP nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, intrucat simpla enumerare a bunurilor distruse pe coduri nu constituie o dovada obiectiva a degradarii calitative a bunurilor.

In urma inventarierii, comisia, in baza listelor de inventariere, constata intr-un Proces verbal ca bunurile sunt degradate calitativ, avand in vedere argumente si dovezi suficiente, documente pe care societatea nu le-a prezentat.

Astfel, se retine ca **X** nu a prezentat liste de inventar semnate de catre membrii comisiei de inventariere si Procese Verbale intocmite cu aceasta ocazie din care sa rezulte faptul ca bunurile sunt degradate calitativ.

Conform OMFP nr. 3512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile, valabil pana la data de 01.01.2016 cand a fost abrogat de OMFP nr.2634/2015, documentul justificativ pentru stabilirea ajustarilor pentru deprecieri, respectiv pentru bunurile deteriorate total sau partial, degradate, precum si pentru cele fara miscare este LISTA DE INVENTARIERE, care serveste ca:

- document pentru inventarierea marfurilor, ambalajelor si altor materiale aflate în evidenta cantitativ-valorica în unitatile cu amanuntul;
- document pentru stabilirea ajustarilor pentru deprecieri.

Acesta se întocmeste în doua exemplare la locurile de depozitare, pe gestiuni si conturi de materiale, marfuri si ambalaje si se semneaza de catre membrii comisiei de inventariere, de catre gestionar si contabilul care tine evidenta gestiunii.

Persoanele juridice pot întocmi lista de inventariere cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare a datelor, conditia fiind ca listele sa cuprinda elementele minimale obligatorii.

Pentru bunurile deteriorate total sau partial, degradate, precum si pentru cele fara miscare sau cele care nu mai pot fi valorificate, se întocmesc liste de inventariere separate.

Conform aceluasi act normativ enuntat anterior, documentul justificativ pentru declassarea bunurilor materiale este Procesul-Verbal de scoatere din

funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale, care servește ca:

- document de constatare a îndeplinirii condițiilor necesare scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință și de declasare a altor bunuri materiale decât mijloacele fixe, potrivit dispozițiilor legale;
- document de consemnare a scoaterii efective din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau de declasare a bunurilor materiale;
- document de predare la magazie a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe, precum și din scoaterea din uz a bunurilor materiale propuse pentru declasare;
- document justificativ de înregistrare în evidența magaziiilor (depozitelor) și în contabilitate.

Formularul se completează astfel:

- capitolele I și II, de către comisia constituită în acest scop, după caz, cuprinde constatările și concluziile rezultate din analiza documentației primite și din verificarea stării mijloacelor fixe propuse a fi scoase din funcțiune, scoaterii din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau a bunurilor materiale propuse pentru declasare, se semnează de către membrii comisiei;
- capitolul III, după aprobarea propunerilor și efectuarea scoaterii din funcțiune, din uz sau declasării, de către comisia de analiză și avizare a propunerii de declasare a bunurilor materiale sau de delegații numiți de conducerea unității care semnează pentru realitatea operațiunilor; servește și ca document de predare la magazie (depozit) a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau din declasarea bunurilor materiale.

Totodată, se reține că procedura internă de lucru a societății, în ceea ce privește “Procedura de efectuare a inventarierii stocurilor de marfă”, prevede următoarele:

- Capitolul Pregătirea Inventarului :

“ Înainte de a începe efectuarea inventarelor semestriale, fiecare punct de lucru trebuie să întocmească <<Decizia de inventariere>>, conform Legii 82/1991, OMF 1753/12.11.2004. Modelul și anexele deciziei sunt atasate prezentei proceduri. După completarea documentelor, o copie a acestora se va arhiva electronic în magazin, iar originalele se vor transmite departamentului Reporting /Sediu.

- Au fost înregistrate în sistem toate mișcările de regularizare, până în momentul inventarului (casse, vol, comptage, delotage)”

- Capitolul Arhivarea inventarului:

“ In urma inventarelor realizate, Managerul de magazin este obligat sa arhiveze urmatoarele documente: ecartul de inventar inainte de validarea acestuia in programul de gestiune, ecartul de inventar dupa validarea acestuia in programul de gestiune, inventarul final dupa validarea acestuia in programul de gestiune, inventarul recapitulativ pe raioane.

- Arhivarea se face electronic, pentru a evita consumul de hartie. Doar prima si ultima pagina aferente fiecarui tip de editare (ecart inv. Inv final, inv rec validat) se vor printa, semna, stampila si apoi scan pentru arhivare”.

Societatea are ca procedura interna -“Procedura gestionare produse deteriorate, expirate si furate, capitolul 5- “Responsabilitati si etapele gestionarii”, pentru constatarea degradarii bunurilor.

Potrivit acesteia, responsabili de constatarea degradarii bunurilor in cadrul **X** sunt angajatii din magazin care *“sunt obligati sa separe in fiecare zi produsele deteriorate, expirate sau care din orice alt motiv, nu mai corespund cerintelor calitative necesare comercializarii (...). In fiecare zi un agent de paza impreuna cu un angajat din magazin, va scana marfurile din aceste zone special amenajate.”*

Intr-adevar, asa cum sustine si societatea, conform principiului proporționalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.

Or, echipa de inspectie fiscala a solicitat societatii doar prezentarea de documente justificative prevazute de legislatia aplicabila in domeniul efectuarii inventarierii, respectiv Legii 82/1991 si OMFP 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, in speta liste de inventar semnate de catre membrii comisiei de inventariere si Procese Verbale intocmite cu aceasta ocazie din care sa rezulte faptul ca bunurile sunt degradate calitativ.

Totodata, societatea sustine in mod eronat organele de inspectie fiscala in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala au enuntate prevederile art.21 alin. (4) litera c) din Legea nr.571/2003 (Lege valabila pana la 31.12.2015) referitoare la “nedeductibilitatea cheltuielilor privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum si taxa pe valoarea adaugata aferenta, daca aceasta este datorata potrivit prevederilor titlului VI”, dar acest lucru a fost facut pentru a evidentia baza legala aplicata de societate in cursul anului 2014 si anului 2015, cand a considerat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil al acestor ani cheltuielile cu bunurile degradate si pentru care a nu a ajustat TVA aferenta considerand ca

indeplineste conditiile articolului 148 (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare, societatea nu prezinta documente justificative din care sa rezulte faptul ca deteriorarile au avut cauze fizice si/sau naturale, neimputabile, de natura bunurilor expirate/alterate sau degradate fizic specific bunurilor, documente justificative prevazute de legislatia financiar-contabila, care sa permita identificarea cauzei obiective care a generat inregistrarea de cheltuieli cu bunuri distruse, considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal de catre societate la calculul profitului impozabil pentru anii 2014 si 2015 si pentru care nu a fost ajustata taxa pe valoarea adaugata.

Deși petenta în contestația formulată a arătat că a fost calculată TVA aferentă unor cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, acest fapt nu corespunde aspectelor constatate și sancționate urmare verificării fiscale, în fapt inspecția fiscală a stabilit TVA suplimentara aferenta unor bunuri înregistrate de societate în gestiunea proprie, pentru care s-a dedus TVA la achizitie și pentru care nu s-au prezentat documente justificative care sa demonstreze faptul ca deteriorarile au avut cauze fizice si/sau naturale, neimputabile, de natura bunurilor expirate/alterate sau degradate fizic, astfel sa nu fie obligata la ajustarea TVA.

Prin urmare, din prevederile legislative în vigoare la data scoaterii din gestiune a acestor bunuri, se reține că persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei în condițiile în care scoaterea din gestiune a bunurilor considerate degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, nu este demonstrata sau confirmată în mod corespunzător, în condițiile în care bunurile nu mai sunt folosite în scopul operațiunilor taxabile.

De asemenea, față de aprecierea petentei privind faptul ca organele de inspectie fiscala și-au depășit atribuțiile și au analizat alte prevederi legislative în afara criteriilor stabilite în cuprinsul Titlului VI din Codul fiscal privind TVA, acesta nu se poate reține având în vedere că obligațiile fiscale stabilite sunt dispuse în conformitate cu legea fiscală aplicabilă, având în vedere faptul că dispozițiile legale clare și imperative în materia degradării și scoaterii din gestiune a bunurilor nu au fost respectate, iar societatea nu a prezentat documente cu privire la faptul ca degradarea s-a datorat unor cauze fizice si/sau naturale, neimputabile, de natura bunurilor expirate/alterate sau degradate fizic specific bunurilor, documente justificative prevazute de legislatia financiar-contabila, prin care sa justifice ca destinația bunurilor achizitionate s-a schimbat și ca acestea nu mai pot fi folosite pentru operatiunile taxabile ale X.

Astfel, avand in vedere ca argumentele contestatarei nu sunt in masura sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 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.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de societate, pentru TVA in suma de **000 lei**, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere nr.**000/2020**.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

Respingerea ca **neîntemeiată** a contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2020** emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice , pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** impozit pe profit;
- **000 lei** TVA.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel , în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director General