

DECIZIE NR. 1139/2021

privind soluționarea contestației formulate de societatea XXX, înregistrată la D.G.R.F.P. XXX sub nr.

Serviciul Soluționare contestații din cadrul D.G.R.F.P. XXX a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XXX, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. XXX sub nr., cu privire la contestația formulată de societatea XXX, CIF, cu domiciliul fiscal în XXX, str....., nr., jud.YY.

Contestația formulată de societatea XXX a fost înregistrată la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice XXX sub nr.

Contestația a fost semnată de d-nul CC.

Prin Adresa nr. YY/10.08.2021 transmisă societății XXX SA, s-a solicitat, în temeiul art. 143² din Legea nr.30/1990 privind societățile comerciale cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct. 2.1., 2.3 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, transmiterea actului prin care a fost numit împuternicit să semneze contestația dl. CC.

Adresa depusă, prin e-mail și ulterior prin poștă, înregistrată sub nr....., cuprinde copia „Procură duplicat” autenticată sub nr., prin care dl. CC este împuternicit de reprezentantul legal dl. XX să reprezinte cu puteri depline societatea în fața organelor fiscale, inclusiv să conteste actele emise de organele fiscale.

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr....., prin care s-a stabilit TVA stabilită suplimentar în sumă de lei, din care societatea contestă în parte, suma de lei;

-Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, nr. materializată prin diminuarea pierderii fiscale cu suma totală delei, din care societatea contestă în parte suma de lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile cu serviciile de pază, consumul de energie electrică, taxe de salubritate și taxe de exploatare ANRM aferente locațiilor inactive ale XXXSA; emise de A.J.F.P. YY - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.;

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr., emisă de A.J.F.P. YY, prin care s-au stabilit penalități de nedeclarare în sumă de lei;

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr., , emisă de A.J.F.P. YY, prin care s-au stabilit dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de lei.

Față de data comunicării (data confirmării de primire prin semnătura) - **24.03.2021** - a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată

în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **05.05.2021**, înregistrată la A.J.F.P. XXX sub nr.

Față de data comunicării (data primirii sub semnătura) - **09.04.2021** - a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr., acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **05.05.2021**, înregistrată la A.J.F.P. XXX sub nr.

De asemenea, în temeiul art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, societatea contestată a solicitat **susținerea orală** a contestației formulată, procedură care a avut loc în data de **14.09.2021**, conform Minutei ședinței privind susținerea orală a contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice XXX este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de petenta XXX

I. Obiectul contestației

Petenta solicită admiterea contestației și anularea **în parte** a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr., decizii emise în baza Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza deciziilor menționate, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr., cu privire la:

1. impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază suplimentară impozabilă, pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2019, materializată prin diminuarea pierderii fiscale cu suma totală delei, din care Societatea contestă în parte suma de lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile cu serviciile de pază, consumul de energie electrică, taxe de salubritate și taxe de exploatare ANRM aferente locațiilor inactive ale XX;

2. Taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2015 - 29.02.2021 TVA suplimentară în sumă totală de lei, din care Societatea contestă în parte suma de lei reprezentând:

2.1. TVA stabilită suplimentar în valoare de lei aferenta livrării intracomunitare către societatea din Marea Britanie, XXLtd, efectuată în luna decembrie 2015;

2.2. TVA stabilită suplimentar în valoare de lei aferentă reducerilor de preț acordate partenerului comercial, XX S.R.L. în legătură cu vânzările de asfalt;

2.3. Ajustarea în favoarea statului a TVA dedusa în valoare de lei aferenta achizițiilor efectuate de Societate, reprezentând servicii de pază, consumul de energie electrică și servicii de salubritate.

În conformitate cu prevederile art. 272 alineatul (5) și art. 273 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, petenta solicită următoarele:

1. Admiterea contestației, astfel cum a fost formulată, împotriva:

(i) Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XX, A.J.F.P. XXX, sub nr.;

(ii) Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, A.J.F.P. XXX, sub nr.;

(iii) Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 23.03.2021, înregistrat la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, A.J.F.P. XXX, sub nr.;

(iv) Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, sub nr. și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, sub nr.

2. Anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, A.J.F.P. XXX, sub nr. pentru TVA stabilită suplimentar de plata în suma de lei;

3. Anularea în parte a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, A.J.F.P. XXX, sub nr. pentru baza impozabilă stabilită suplimentar la calculul impozitului pe profit, reprezentând o diminuare a pierderii fiscale cu suma de lei;

4. Anularea în tot a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, sub nr. și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, sub nr. pentru obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv penalități de nedeclarare, în suma totală de lei;

5. Exonerarea Societății de la plata sumelor impuse suplimentar cu titlu de taxă pe valoarea adăugată și a obligațiilor fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Petenta expune următoarele motive:

A. Expunerea situației de fapt

În fapt, la data de 6 iulie 2020, DGRFP XXX - A.J.F.P. XXX - Activitatea de inspecție fiscală, a demarat fata de Societate inspecția fiscală ("*Inspecția fiscală*") cu privire la:

- Impozit pe profit pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2019;
- TVA pentru perioada 01.01.2015 - 29.02.2020.

Inspekția fiscală a fost înregistrată în Registrul Unic de Control al Societății („RIJC”) la poziția din 06.07.2020.

La data de 09.03.2021, Societății i-a fost comunicat Proiectul Raportului de inspecție fiscală, față de care Societatea și-a exprimat punctul de vedere, depus în data de 15 martie 2021.

Ulterior, la data de 24.03.2021, Societății i-au fost comunicate Raportul de inspecție fiscală, Decizia de impunere și Decizia de modificare a bazei de impozitare prin care în sarcina sa au fost stabilite obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA în suma totală de lei, respectiv majorarea bazei de impozitare aferente impozitului pe profit, prin diminuarea pierderii fiscale înregistrate de Societate cu suma delei, din care Societatea contestă suma de lei.

B. Considerente cu privire la nelegalitatea și netemeinicia actelor contestate

În drept, petenta consideră că parte din sumele stabilite de organele de inspecție fiscală cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, respectiv din sumele cu care a fost diminuată pierderea fiscală a Societății sunt lipsite de temei legal, având în vedere XXXumentele expuse în cele ce urmează.

B.1. Aspecte de ordin formal

Potrivit dispozițiilor art. 46 Cod de Procedura Fiscală, „Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în forma electronică. Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente: a) denumirea organului fiscal emitent; b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele; c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor; d) obiectul actului administrativ fiscal; e) motivele de fapt; f) temeiul de drept; g) nume/e și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii; h) stampila organului fiscal emitent; i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația; j) mențiuni privind audierea contribuabilului.”

Bucurându-se de prezumția de legalitate și transformându-se într-un act executoriu care poate conduce la prejudicierea gravă a patrimoniului contribuabilului, actul administrativ fiscal are, prin voința legiuitorului, un caracter formal.

Art. 49 Cod de Procedura Fiscală privind nulitatea actului administrativ fiscal stabilește în acest sens un nucleu al datelor care nu trebuie să lipsească dintr-un astfel de act, lipsa lor atrăgând nulitatea actului emis în atare condiții.

Raportat la datele concrete ale prezentei cauze, petenta subliniază că, în ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite suplimentar de TVA, Decizia de impunere nu cuprinde o prezentare a motivelor de fapt care ar sta la baza impunerii, ci doar o simplă trecere în revistă a prevederilor legislației fiscale în baza cărora organele de inspecție fiscală au stabilit impunerea suplimentară.

Mai mult, emiterea actelor administrative în lipsa oricărei motivări în fapt și în drept contravine și art. 41 din Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene, care consacră dreptul la bună administrare:

"(1) Orice persoana are dreptul de a beneficia, în ce privește problemele sale, de un tratament imparțial, echitabil și într-un termen rezonabil din partea instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii.

(2) Acest drept include în principal: (...)

c) obligația administrației de a-și motiva deciziile."

Petenta concluzionează că, din analiza Deciziei de impunere nr. XX110, se poate distinge faptul că majoritatea constatărilor echipei de inspecție fiscală reprezintă mai degrabă o enumerare a unor prevederi ale legislației fiscale, fără ca echipa de inspecție fiscală să-și prezinte într-o manieră clară și univocă algoritmul urmat, în baza căruia a considerat că ar exista obligații fiscale suplimentare de plată.

În consecință, actele administrative emise de organele de inspecție fiscală sunt afectate de vicii de formă, fapt care contravine prevederilor Codului de procedură fiscală.

B.2. Aspecte de ordin substanțial

B. 2.1. Impozitul pe profit

Cu privire la cheltuielile nedeductibile în valoare de lei aferente serviciilor de pază, consumului de energie electrică, taxelor de salubritate și taxelor de exploatare ANRM aferente locațiilor inactive ale petente

În fapt, petenta arată că, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, cheltuielile în suma de lei, aferente serviciilor de pază, consumului de energie electrică, taxelor de salubritate și taxelor de exploatare ANRM aferente locațiilor inactive ale XXX au fost considerate nedeductibile la calculul rezultatului fiscal al XX-Xaferent perioadei 2015 -2019.

Organele de inspecție fiscală au considerat faptul că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul rezultatului fiscal, întrucât la locațiile inactive deținute de Societate pe parcursul întregii perioade supuse inspecției fiscale nu s-au desfășurat nici un fel de activități economice și implicit nu au fost realizate venituri impozabile.

Sumele considerate nedeductibile de către echipa de inspecție în decursul fiecărui an din perioada analizată au fost sumarizate în tabelul de mai jos:

Denumirea tranzacției	2015 (lei)	2016 (lei)	2017 (lei)	2018 (lei)	2019 (lei)	TOTAL (lei)
Cheltuieli nedeductibile totale

În drept, conform prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până la data de 31 decembrie 2015, „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.”

Începând cu 1 ianuarie 2016, odată cu intrarea în vigoare a noului Cod fiscal, conform prevederilor art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „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."

În primul rând, petenta susține că trebuie precizat faptul că, contrar susținerilor organelor de inspecție fiscală, aceasta consideră ca în ceea ce privește cheltuielile aferente serviciilor de paza, consumului de energie electrică și taxelor de salubritate, acestea reprezintă cheltuieli vitale pentru buna funcționare a oricărei companii, motiv pentru care aceasta consideră total eronată încadrarea acestora în categoria cheltuielilor nedeductibile, în baza unor subpoziții eronate a organelor de inspecție fiscală. Mult mai decât atât, parte din aceste costuri, cum este cazul cheltuielilor cu paza, taxelor de salubritate, respectiv a taxelor de exploatare achitate către Agenția Națională pentru Resurse Minerale au fost suportate de către Societate în vederea respectării unor cerințe și rigori stabilite de reglementările legale.

În acest sens, se redau mai jos prevederile relevante ale Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor - Republicată, conform căroră;

„Ministerele și celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale și locale, regiile autonome, companiile și societățile naționale, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile reglementate de Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, indiferent de natura capitalului social, precum și alte organizații care dețin bunuri ori valori cu orice titlu, denumite în prezenta lege unități, sunt obligate să asigure paza acestora.”

Astfel, se poate observa în mod clar faptul că serviciile de paza au un caracter obligatoriu în baza actelor normative în vigoare (Legea nr. 333/2003), motiv pentru care acestea reprezintă în mod clar cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal.

De asemenea, petenta precizează că organele de inspecție fiscală au ignorat cu desăvârșire intenția clară a Societății de a vinde imobilele aflate în locațiile în care Societatea nu mai desfășura activități economice. În acest sens, trebuie precizat faptul că în perioada supusă inspecției fiscale, Societatea a primit o serie de oferte pentru vânzarea respectivelor imobile. Mai mult de atât, o parte din imobile, în special terenuri au fost vândute în perioade ulterioare inspecției fiscale, după cum urmează:

Nr crt.	Localitatea în care sunt situate imobilele vândute de Societate	Data operațiunii de vânzare	Prețul de vânzare
1.	XX	19 aprilie 2021 euro, 19% TVA inclus
2.	XX	14 aprilie 2021 euro
3.	XX	2 aprilie 2021	lei, taxare inversă
4.	XX	29 martie 2021 euro, 19% TVA inclus
5.	XX	13 aprilie 2021 euro, taxare inversă

Se anexează în acest sens Contractele de vânzare cumpărare în formă autentică, care certifică în mod clar vânzarea respectivelor imobile de către XXX-Anexa nr. 6.

De asemenea, Societatea are în vedere că în perioada următoare să vândă și restul imobilelor aflate în proprietate și care nu sunt utilizate în mod constant în activitatea societății.

Din punct de vedere contabil și fiscal, în urma vânzării acestor imobile, societatea a înregistrat în evidențele contabile venituri, care din punct de vedere fiscal au

fost considerate impozabile la calculul rezultatului fiscal al societății contestatoare aferent perioadei în care aceste imobile au fost înstrăinate.

Toate aceste aspecte privind intenția Societății de a vinde imobilele respective, operațiuni care implicit conduc la realizarea de venituri impozabile la calculul impozitului pe profit au fost ignorate de către organele de inspecție fiscală, care în mod eronat au considerat nedeductibile la calculul rezultatului fiscal cheltuielile ocazionate de Societate în legătura cu aceste imobile. De asemenea, trebuie precizat faptul că Societatea are în vedere eficientizarea activității sale prin vânzarea tuturor imobilelor care nu sunt utilizate în activitatea curentă a Societății.

Având în vedere cele de mai sus, petenta consideră faptul că întreaga contravaloare a serviciilor de pază, consumului de energie electrică, taxelor de salubritate și taxelor de exploatare ANRM aferente locațiilor deținute de Societate și considerate drept „inactive” reprezintă cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal aferent perioadei 2015 - 2019.

B.2.2. Cu privire la constatările referitoare la TVA

2.2.1 Cu privire la TVA stabilită suplimentar în valoare de lei aferentă livrării intracomunitare către societatea din Marea Britanie, XXLtd, efectuată în luna decembrie 2015

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, Societatea a realizat în luna decembrie 2015 venituri din livrări intracomunitare de bunuri. În legătura cu aceasta livrare intracomunitară organele de inspecție fiscală au precizat faptul că singurul document de transport prezentat de Societate este un CMR. În contextul în care Societatea nu a putut prezenta un document de transport confirmat de beneficiar, organele de inspecție fiscală au considerat faptul că Societatea nu poate justifica scutirea de TVA.

În fapt, Societatea a livrat către XXLtd, o societate înregistrată în scopuri de TVA în șie Nord o Combina Tratament Bitum Sprizmaschine. Respectivul utilaj a fost expediat de pe teritoriul României, iar transportul a fost realizat de societatea S.R.L.. Bunurile au fost efectiv livrate în Germania, unde au ajuns în data de 23 ianuarie 2016.

În legătura cu aceasta livrare intracomunitară Societatea deține Scrisoarea de Transport Internațional - CMR, precum și o confirmare din partea XXLtd, care certifică în mod clar realizarea operațiunii și faptul că utilajul livrat de Societate a fost expediat în Germania, unde a ajuns în data de 23 ianuarie 2016 - Anexa nr. 7.

În drept, conform prevederilor art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

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

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

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;

*2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 152*2;*

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile

prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxa.”

În acest sens, trebuie avute în vedere inclusiv prevederile Ordinului nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144*1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, conform prevederilor art. 10 ale Ordinului nr. 2222/2006, „scutirea de taxa pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă ca bunurile au fost transportate din România în alt stat membru:

și, după caz,

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

Având în vedere faptul că Societatea deține atât factura de vânzare a utilajului către societatea XXLtd, înregistrată în scopuri de TVA în Regatul Unit al Marii Britanie șie Nord, documentul de transport - CMR, care atestă transportul bunurilor din România în alt stat membru al Uniunii Europene, precum și o confirmare oficială din partea XXLtd, care confirmă achiziția bunurilor și faptul că respectivele bunuri au fost livrate în Germania, unde au ajuns în data de 23 ianuarie 2016, considerăm total eronată și lipsită de orice temei legal concluzia organelor de inspecție fiscală privind nejustificarea de către XXXa aplicării scutirii de TVA.

Având în vedere cele de mai sus, petenta consideră că a îndeplinit în mod clar condițiile prevăzute de Ordinul nr. 2222/2006, fiindu-i aplicabile fără echivoc prevederile art. 143 alin. (2) lit. a). Pe cale de consecință, livrarea intracomunitară a Combinei Tratament Bitum Sprizmaschine către XXLtd este o operațiune scutită de TVA cu drept de deducere.

2.2.2 Cu privire la TVA stabilită suplimentar în suma de lei aferentă reducerilor de preț acordate partenerului comercial, XX S.R.L. în legătura cu vânzările de asfalt

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, în perioada verificată, XXXa realizat venituri din vânzarea de asfalt către clientul XX S.R.L. în baza contractului nr. și a Actului Adițional nr..... În baza contractului și actului adițional menționate anterior, XXXa emis către clientul XX facturi (în roșu) de bonificații, reprezentând acordarea unui discount de 25% pentru vânzarea de asfalt care depășește cantitatea de 17.000 tone. Contravaloarea totală a discount-ului acordat de XXX către clientul XX este delei. Fără a furniza clarificări privind raționamentul utilizat și XXXumentele care să conducă la aplicarea acestui regim fiscal, din perspectiva TVA, organele de inspecție fiscală au considerat că XXXa ajustat în mod eronat baza de impozitare TVA, considerând că Societatea avea obligația de a colecta TVA suplimentară în suma de lei pentru discount-ul acordat către clientul XX.

În cadrul tabelului de mai jos au fost sumarizate facturile de discount emise de XXXcătore clientul XX în legătura cu care organele de inspecție fiscală au impus în mod eronat TVA colectată suplimentar la nivelul XX:

Nr. Fact	Data	Baza (RON)	TVA (RON)
.....	31.12.2006	(.....)	(.....)
.....	31.12.2006	(.....)	(.....)
.....	31.12.2006	(.....)	(.....)
.....	31.12.2006	(.....)	(.....)
.....	31.12.2006	(.....)	(.....)
TOTAL			(.....)

În fapt, între XXXSA și XX S.R.L. a fost încheiat Contractul nr....., având ca obiect livrarea de asfalt către clientul XX S.R.L.. Prin intermediul Actului Adițional nr. - Anexa nr. 8, părțile au decis amendarea contractului inițial și completarea acestuia cu următoarele prevederi:

Având în vedere că costurile fixe de producție pe unitate de produs se reduc pe măsura ce producția crește, părțile convin asupra acordării unui discount după cum urmează:

- peste 10.000 tone - discount 10%;
- peste 12.500 tone - discount 15%;
- peste 15.000 tone - discount 22,5%;
- peste 17.000 tone - discount 25%.

Discountul se va acorda o singură dată la finele anului în funcție de cantitățile de asfalt livrate și cu condiția respectării clauzei legate de termenul de plată.

În contextul celor menționate anterior, având în vedere cantitatea de asfalt achiziționată de XX în cursul anului 2016 de peste 17.000 tone, conform Actului Adițional nr., XXXa acordat clientului XX un discount de 25%. Acest lucru rezultă din Anexa la facturile de bonificații asfalt livrat de XX S.R.L. în anul 2016 - Anexa nr.9 conform căreia pe parcursul anului 2016 XX a achiziționat o cantitate de 20.336,42 tone de asfalt.

În drept, Codul Civil menționează faptul că, contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante și produce efecte numai între părți, dacă prin lege nu se prevede altfel. Efectul imediat al oricărui contract este acela de a da naștere unor drepturi și obligații pentru părțile sale. Totodată, potrivit legii convențiile legale făcute au putere de lege între părțile contractante, ele putând fi revocate prin consimțământul mutual sau din cauze autorizate de lege.

Prin urmare, un contract valabil încheiat produce efecte numai între părțile contractante, neputând da naștere la drepturi și obligații în sarcina altor persoane.

De asemenea, pe baza prevederilor art. 1281 din Codul civil, contractul este opozabil terților, în cazul de față autorităților fiscale.

Din perspectiva TVA, ca și regula, conform prevederilor art. 286 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, respectiv 287 lit. c) din Codul fiscal:

„Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

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

(...) Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

(...) c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 286 alin. (4) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;"

Având în vedere prevederile Codului fiscal menționate anterior, rezulta în mod clar faptul că reducerile comerciale, cum este și cazul celor acordate de XXX către clientul pentru vânzări superioare unui anumit volum agreat, nu se cuprind în baza de impozitare a TVA.

Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în cadrul RIF (pag. 59 din 96), conform cărora societatea avea obligația efectuării tranzacțiilor de această natură (vânzarea de asfalt) la prețul de piață, consideram ca aceasta este eronată și lipsită de temei legal, după cum se arată în cele ce urmează.

Conform prevederilor art. 286 alin. (1) din Codul fiscal, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

„(...) e) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit prevederilor art. 7 pct. 26, baza de impozitare este considerată valoarea de piață în următoarele situații:

1. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 297, 298 și 300;

2. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 297 și 300 și livrarea sau prestarea este scutită conform art. 292;

3. atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul/prestatorul nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 297 și 300.”

Având în vedere prevederile legislației fiscale redată anterior, rezulta în mod clar faptul că particularitatea în cazul acestei reguli, privind stabilirea prețului la valoarea de piață, este că se aplică doar în măsura în care fie furnizorul, fie beneficiarul, nu are un drept integral de deducere a TVA. Astfel cum s-a reținut la punctul 48 în cauzele comune C-621/10 și C-129/11, decise la Curtea de Justiție a Uniunii Europene, *”numai atunci când persoana vizată de operațiune nu beneficiază de un drept complet de deducere, există un risc de evaziune fiscală sau de fraudă, cu privire la care art. 80 alineatul (1) din această directivă conferă statelor membre dreptul de a-l preveni.”*

Aceiași concluzie se regăsește și în punctul de vedere nr. 422019/2011 al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice - Anexa nr. 10 care indică faptul că *„prevederile art. 80 din Directiva TVA, ajustarea bazei de TVA pentru tranzacțiile între persoane afiliate ar fi fost posibilă numai dacă furnizorul și/sau prestatorul nu ar fi avut drept de deducere integrală a TVA”*.

Având în vedere cele de mai sus, regulile privind stabilirea bazei impozabile în materie de TVA au o aplicabilitate foarte bine determinată, iar o derogare de la regula generală poate avea loc doar în anumite cazuri specifice, cu respectarea strictă a condițiilor impuse de lege.

Tot în cuprinsul punctului de vedere nr. 422019/2011 al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice se menționează în mod clar faptul că ajustarea veniturilor sau cheltuielilor/or în cazul tranzacțiilor între persoane afiliate nu produce efecte și pe linie de TVA.

În cazul specific al Societății, atât XXXSA, cât și XX S.R.L., sunt persoane impozabile cu drept integral de deducere. Pe cale de consecință, baza de impozitare din perspectiva TVA nu ar trebui să urmărească prețul pieței atunci când operațiunile au fost realizate între persoane impozabile cu drept integral de deducere, așa cum este cazul de față.

Având în vedere cele de mai sus, petenta consideră total nejustificată afirmația echipei de inspecție fiscală potrivit căreia Societatea avea obligația colectării TVA la prețul pieței, în condițiile în care stabilirea bazei de impozitare conform regulilor de TVA nu se putea realiza prin raportare la prețul de piață avându-se în vedere că atât XXXSA cât și XX S.R.L. sunt persoane impozabile cu drept integral de deducere.

De asemenea, trebuie precizat faptul că din perspectiva TVA, vânzarea sub costul de producție al bunurilor și serviciilor nu atrage anularea deducerii sau colectarea TVA suplimentară. În acest sens, petenta consideră relevantă concluzia Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-412/03 Hotel Scandic conform căreia, se interzice unei reguli naționale să califice tranzacțiile pentru care o contrapartidă este plătită drept livrări/prestări către sine, chiar și în cazul în care contrapartidă este mai mică decât prețul bunurilor/serviciilor furnizate.

În acest sens a fost emisă și o atenționare pe site-ul (Ministerului Finanțelor Publice potrivit căreia *„În acest sens, rugăm să se analizeze circulara nr. 52657/13.09.2007 semnată de dl. Secretar de stat Cătălin Doica, în care se atrage atenția că la vânzarea sub preț nu se efectuează ajustări de TVA”* - Anexa nr. 10.

Având în vedere aspectele menționate anterior, considerăm eronată și lipsită de temei legal afirmația echipei de inspecție fiscală potrivit căreia *„societatea XXXSA a ajustat în mod artificial efectul fiscal prin diminuarea nejustificată a bazei de impozitare a TVA sub prețul de producție”*.

De asemenea, pe parcursul inspecției fiscale am explicat prin intermediul notelor explicative depuse faptul că scopul acordării discountului de cantitate a fost un acord comercial; pentru angajarea unei producții de asfalt cât mai mare pentru anul 2016. Acest angajament era menit să crească producția prin creșterea comenzilor XX S.R.L. în vederea obținerii unei producții cu costuri cât mai reduse și astfel având posibilitatea de a reduce costul de producție total cu intenția de a mari cota de piață. Reiterăm că în anul 2016, livrările efective către XX au reprezentat aproximativ 50% din totalul producției de asfalt, livrări fără de care componenta fixă a costului de producție ar fi fost dublă.

Mai mult, prin reconsiderarea tranzacției și a condițiilor comerciale, în lipsa unui temei de drept valabil, petenta consideră că echipa de inspecție fiscală în mod nelegal și nejustificat intervine în modalitatea de derulare a afacerilor de către XX. Or, în acest mod, Societății îi sunt îngădite libertatea de negociere și modalitatea de desfășurare a activității.

În plus, subliniem faptul că, concomitent cu reducerea TVA colectată la nivelul Societății, XX S.R.L. și-a diminuat TVA deductibilă în baza aceluiași factură. Astfel, considera că prin impunerea de TVA colectată la nivelul Societății și menținerea diminuării TVA deductibilă la nivelul XX S.R.L. se aduce atingere principiului neutralității TVA, potrivit căruia TVA nu trebuie să reprezinte un cost pentru persoana impozabilă, ci doar pentru consumatorul final.

Având în vedere toate cele de mai sus, petenta consideră eronată și lipsită de orice temei legal abordarea organelor de inspecție fiscală de a impune TVA suplimentară în legătura cu discount-urile acordate clientului XX S.R.L..

De asemenea, petenta consideră că regimul fiscal de impozitare din perspectiva TVA aplicat de Societate în legătura cu aceste discount-uri este corect și în conformitate cu principiile generale de funcționare ale sistemului de TVA statuate prin Directiva de TVA, precum și cu reglementările naționale în materie.

2.2.3 Cu privire la ajustarea în favoarea statului a TVA dedusa în valoare de lei aferenta achizițiilor efectuate de Societate

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, în perioada verificată, societatea achiziționează servicii de pază pentru diverse obiective inactive de la diverși furnizori, precum și servicii de furnizare energie electrică și servicii de evacuare deșeuri.

Având în vedere faptul că pentru locațiile în care societatea nu a desfășurat activitate, societatea XXXSA deduce TVA aferenta facturilor de servicii de pază, servicii de furnizare energie electrică și servicii evacuare deșeuri de la diverși furnizori organele de inspecție fiscală ajustează dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere [...] și faptul că societatea nu a putut face dovada că a realizat operațiuni taxabile la aceste locații, organele de inspecție fiscală ajustează dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de lei, aferenta achizițiilor de servicii efectuate pentru aceste locații.

În fapt, Societatea deține în proprietate o serie de bunuri imobile, în special terenuri, situate pe raza teritorială a județului YY. În legătura cu aceste imobile Societatea a înregistrat în perioada verificată o serie de costuri aferente serviciilor de pază, consumului de energie electrică și serviciilor de salubritate - evacuare deșeuri.

Petenta subliniază că în primul rând trebuie precizat faptul că în ceea ce privește cheltuielile aferente serviciilor de pază, consumului de energie electrică și serviciilor de salubritate, acestea reprezintă cheltuieli vitale pentru buna funcționare a oricărei companii. În acest sens, pe lângă obligația legală a Societății de a asigura paza acestor obiective, este în mod vădit vizibil interesul Societății de a asigura conservarea imobilelor într-o stare cât mai bună până la momentul vânzării acestora. Mult mai mult decât atât, parte din aceste costuri, cum este cazul cheltuielilor cu paza, taxelor de salubritate, respectiv a taxelor de exploatare achitate către Agenția Națională pentru Resurse Minerale au fost suportate de către Societate în vederea respectării unor cerințe și rigori stabilite de reglementările legale.

În acest sens, petenta redă mai jos prevederile relevante ale Legii nr.333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor - Republicata, conform căroră:

„Ministerele și celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale și locale, regiile autonome, companiile și societățile naționale, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile reglementate de Legea nr. 31/1990, republicata, cu modificările și completările ulterioare, indiferent de natura capitalului social, precum și alte organizații care dețin bunuri ori valori cu orice titlu, denumite în prezenta lege unități, sunt obligate să asigure paza acestora.”

De asemenea, petenta precizează faptul că în legătura cu aceste imobile Societatea și-a exprimat intenția clară de a le vinde. Cu toate acestea, organele de inspecție fiscală au ignorat cu desăvârșire intenția clară a Societății de a vinde imobilele aflate în locațiile în care Societatea nu mai desfășura activități economice.

În acest sens, trebuie precizat faptul că în perioada supusă inspecției fiscale. Societatea a primit o serie de oferte pentru vânzarea respectivelor imobile. Mai mult

de atât, o parte din imobilele deținute de Societate - în special terenuri au fost vândute în perioade ulterioare inspecției fiscale, Societatea realizând astfel operațiuni taxabile din perspectiva TVA, după cum urmează:

Nr crt.	Localitatea în care sunt situate imobilele vândute de Societate	Data operațiunii de vânzare	Prețul de vânzare
1.	XX	19 aprilie 2021 euro, 19% TVA inclusă
2.	XX	14 aprilie 2021	euro
3.	XX	2 aprilie 2021	lei, taxare inversă
4.	XX	29 martie 2021 euro, 19% TVA inclusă
5.	XX	13 aprilie 2021 euro, taxare inversă

De asemenea, Societatea petentă are în vedere că în perioada următoare să vândă și restul imobilelor aflate în proprietate și care nu sunt utilizate în mod constant în activitatea Societății.

În ceea ce privește mențiunea echipei de inspecție fiscală referitoare la „*locuția XXX*”, aceasta se referă la sediul central al Societății și nu la celelalte locații inactive din județ. La sediul central din XXX, Societatea desfășoară activitate economică prin personalul administrativ și serviciul de mecanizare, toate cheltuielile ocazionate în legătura cu sediul central din XXX făcând parte din ansamblul cheltuielilor generale ale Societății.

În drept, conform prevederilor art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, resp. prevederilor art. 299 alin. (1) lit. a):

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

(a) operațiuni taxabile;

(...) 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 sau de către o persoană impozabilă, să dețină o factura emisă în conformitate cu prevederile art. 319 (...).”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă:

(i) acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile - condiții. de fond;

(ii) persoana impozabilă deține o factura corect întocmită, care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 319 alin (5) din Legea 227/2015 - condiții. de formă.

În completarea celor de mai sus, petenta subliniază că principiile privind regimul deducerilor instituite de Directiva de TVA în cadrul articolelor 184-185 și art. 187, respectiv:

„Art. 184 Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.”

„Art. 185 (1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.”

În sensul celor de mai sus, trebuie reținut faptul că, atât din legislația națională cât și din cea comunitară se distinge cu forța evidentei că legiuitorul urmărește în Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE)

primul rând respectarea principiului de neutralitate a TVA, eliminarea dublei impu-neri in cadrul unui circuit economic, acordând dreptul de deducere pentru toate achizițiile efectuate de către o companie, achiziții care sunt destinate unei activități taxabile și nu scutite, pe baza unei facturi corect întocmite, factura care arată ca a avut loc o exigibilitate a TVA, urmare a unui fapt generator, cu respectarea de către furnizor a tuturor obligațiilor de a colecta și plăti TVA.

Pana în prezent, din jurisprudența rezulta ca pierderea dreptului de deducere a TVA poate fi reținută doar în două cazuri distincte. Pe de o parte, este vorba despre cazul în care efectul încălcării cerințelor de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului ca cerințele de fond aferente dreptului de deducere a TVA au fost îndeplinite. Pe de altă parte, în esență, dreptul de deducere a TVA poate fi refuzat dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, ca acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv, persoana impozabilă știind sau trebuind să știe că operațiunile în cauză erau implicate, direct sau indirect, într-o fraudă.

În acest context, refuzarea dreptului de deducere a TVA trebuie privită ca o excepție, iar organele fiscale competente pot refuza dreptul de deducere a TVA doar dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea în acest sens Hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și PPUH C-277/14). În situația de față, organele de inspecție fiscală nu au susținut existența vreunei fraude în ceea ce privește achiziția de servicii pentru care Societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în perioada supusă inspecției fiscale.

În interpretarea articolelor redactate anterior privind regimul deducerilor din Directiva de TVA, petenta arată că au fost instituite și de către jurisprudența CJUE, astfel:

- Hotărârea CJUE din 4 octombrie 2012 în cauza C-550/11 - PIGI susține faptul ca un „criteriu determinant pentru posibilitatea deducerii TVA în amonte este modul în care sunt utilizate sau în care se preconizează să fie utilizate aceste bunuri sau aceste servicii. Astfel, aceasta utilizare determina deducerea inițială la care are dreptul persoana impozabilă și nivelul unor eventuale regularizări, care trebuie să fie efectuate în condițiile prevăzute la articolele 185-187 din directiva (a se vedea Hotărârea din 15 decembrie 2005, *Centralan Property*, C 63/04, Rec, p. I 11087, punctul 54 și jurisprudența citată)”.
In ceea ce privește posibilitatea de a păstra dreptul de deducere a TVA, CJUE a statuat în cauza C-257/11 - *Gran Via Moinești* faptul ca „în lipsa unor împrejurări frauduloase sau abuzive și sub rezerva unor eventuale regularizări în conformitate cu condițiile prevăzute la articolul 185 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere, odată născut, rămâne dobândit chiar și atunci când activitatea economică avută în vedere nu a determinat operațiuni taxabile [...]”

Totodată, CJUE atrage atenția asupra faptului că regulile privind ajustarea dreptului de deducere trebuie să asigure respectarea principiului neutralității taxei

„Este necesar să se sublinieze în această privință că, potrivit jurisprudenței Curții, regulile referitoare la regularizarea deducerilor constituie un element esențial al sistemului instituit prin Directiva 2006/112, întrucât urmăresc să asigure precizia deducerilor și, în consecință, neutralitatea impozitării (a se vedea Hotărârea din 30 martie 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C 184/04, Rec., p. 13039, punctul 26). Prin regulile menționate, aceasta directivă are ca obiectiv să stabilească un raport strâns și direct între dreptul la deducerea TVA ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau serviciilor respective în vederea unor operațiuni impozitate în

aval (a se vedea Hotărârile citate anterior *Centralan Property*, punctul 57, și *TETS Haskovo*, punctul 31).”

În același sens, în ceea ce privește păstrarea dreptului de deducere, legislația națională în materie de TVA, respectiv art. 17 și punctul 67 din normele metodologice, prevede ca „dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 297 alin. (4) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 *Intercommunale, voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului belgian*.”

Mai mult decât atât, în cauza CJUE C-400/98 - *Breitsohl* s-a concluzionat faptul că o persoană impozabilă care are intenția, susținută pe baza unor elemente obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică, acționând sub imperiul acestei voințe, se va naște dreptul imediat de a deduce TVA rezultată din scopul tranzacțiilor efectuate, fără a mai fi necesar să se aștepte ca această exploatare a bunurilor/serviciilor aferente activității economice să înceapă efectiv.

A fortiori, și în cazul Societății se poate aplica acest raționament, în sensul că dacă se poate ca deducerea TVA să fie exercitată chiar de la momentul existenței intenției de a efectua o activitate economică, în speță vânzarea imobilelor neutilizate în mod constant pentru activitatea Societății, fără a se mai aștepta exercitarea efectivă a acesteia, atunci se va putea deduce TVA în cazul în care imobilele în discuție nu au mai fost utilizate o perioadă de timp, până la momentul vânzării acestora.

Prin urmare, deși XXXnu a realizat în mod constat activități economice la locațiile considerate drept inactive de către organele de inspecție fiscală, este evident faptul că achizițiile realizate de Societate aferente serviciilor de pază, consumului de energie electrică și serviciilor de salubritate - evacuare deșeurilor au fost alocate unor operațiuni care dau drept de deducere întrucât intenția clară a Societății a fost de a vinde imobilele respective în legătura cu care au fost ocazionate aceste costuri.

Astfel așa cum s-a arătat anterior, o parte semnificativă a imobilelor deținute de Societate au fost înstrăinate în perioada imediat următoare inspecției fiscale, Societatea realizând operațiuni taxabile din perspectiva TVA, în timp ce pentru imobilele care nu au fost înstrăinate încă, Societatea întreprinde măsuri active pentru vânzarea acestora.

Petenta subliniază că, dreptul de deducere a TVA a fost dobândit de către Societate la momentul care serviciile de pază, achizițiile de energie electrică și serviciile de salubritate - evacuare deșeurilor au fost achiziționate și ele rămâne, conform principiului neutralității impozitării dobândit chiar dacă bunurile în legătura cu care au fost ocazionate aceste achiziții nu sunt utilizate în continuare pentru o perioadă de timp, dar sunt menținute în patrimoniu cu intenția de a fi vândute. Pe cale de consecință, ajustarea TVA dedusă a fost dispusă în mod incorect și netemeinic de către organele de inspecție fiscală.

Revenind la condițiile de formă și de fond care trebuie îndeplinite în vederea exercitării dreptului de deducere, societatea petentă precizează următoarele aspecte:

Aspecte privind condițiile de formă

Cu privire la dreptul de deducere CJUE s-a pronunțat în nenumărate cazuri, hotărând cu fermitate că dreptul de deducere a TVA nu poate fi anulat pe motive formale, deoarece acest lucru ar însemna o abatere și încălcare a principiului neutrali-

tății acestui tip de taxa, ceea ce ar conduce în cele din urmă la dereglări serioase în corectă aplicare a mecanismului de decontare a TVA, arătând următoarele:

- Potrivit unei jurisprudențe consacrate, dreptul de deducere prevăzut de directiva de TVA este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA, care, în principiu, nu poate fi limitat și care se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens: Hotărârea Kretztechnik, C-465/03, punctul 33; Hotărârea Securenta, C-437/06, punctul 24; Hotărârea SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, punctul 70; Hotărârea Mahageben și Dâvid, C-80/11 și C-142/11, punctele 37 și 38; Hotărârea Bonik, C-285/11, punctele 25 și 26; Hotărârea Petroma Transports și alții, C-271/12 punctul 22; Hotărârea PPUH Stehcemp sp. j. Florianek, Janinaek, Jarosiawek, C-277/14 punctul 26).

- Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice.

Sistemul comun al TVA garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA (a se vedea: Hotărârea Rompelman, C-268/83, punctul 19; Hotărârea Ghent Coal Terminal, C-37/95, punctul 15; Hotărârea Abbey National, C-408/98, punctul 24; Hotărârea Faxworld, C-137/02, punctul 37; Hotărârea Securenta, C-437/06, punctul 25; Hotărârea SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, punctul 71; Hotărârea Dankowski, C-438/09, punctul 24; Hotărârea Toth, C-324/11, punctul 25; Ordonanța Forwards V, C-563/11, punctul 27, și Ordonanța Jagietto, C-33/13, punctul 25).

- Principiul proporționalității fiscale - Măsurile adoptate de statele membre trebuie să respecte principiul proporționalității, în sensul în care acestea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a corecta colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale. Acestea nu pot, prin urmare să fie folosite în așa fel încât să pună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară în materie (a se vedea în acest sens Hotărârile Ablesio SIA, C-527/11, punctul 30, Collee C-146/05, punctul 26, Nidera Handelscompagnie C-385/09, punctul 49, Dankowski C-438/09, punctul 37 și VSTR C-587/10, punctul 44).

Aspecte privind condițiile de fond

În ceea ce privește condiția de fond, anume ca persoana impozabilă să folosească achizițiile în scopul unor operațiuni care dau drept de deducere a TVA, trebuie reținut că CJUE a dezvoltat acest concept, menționând într-o jurisprudență constantă următoarele:

Pentru ca dreptul de deducere a TVA în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept, în principiu, este necesară existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, (a se vedea: Hotărârea Midland Bank, C-98/98, punctul 24; Hotărârea Abbey National, C-408/98, punctul 26; Hotărârea Fini H, C-32/03, punctul 26; Hotărârea Investrand, C-435/05, punctul 23; Hotărârea FinanzamtKöln-Nord, C-104/Î2, punctul 19).

Dreptul de deducere a TVA aplicat pe achizițiile de bunuri și servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval ce dau drept de deducere

(a se vedea: Hotărârea Midland Bank, C-98/98, punctul 30; Hotărârea Cibo Participations, C-16/00, punctul 31; Hotărârea Kretztechnik, C-465/03, punctul 35; Hotărârea Investrand, C-435/05, punctul 23; Hotărârea Securenta, C-437/06, punctul 27, Hotărârea Wolfram Becker C-104/12, punctul 19).

Un drept de deducere este, cu toate acestea, de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (a se vedea: Hotărârea Midland Bank, C-98/98, punctele 23 și 31; Hotărârea Abbey National, C-408/98, punctul 35; Hotărârea Kretztechnik, C-465/03, punctul 36; Hotărârea Investrand, C-435/05, punctul 24; Hotărârea Skatteverket C-29/08, punctul 58; Hotărârea Finanzamt Köln-Nord, C-104/12, punctul 20, Hotărârea Wolfram Becker C-104/12, punctul 20).

Atunci când bunurile sau serviciile dobândite de o persoană impozabilă sunt utilizate pentru operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA, nu poate exista nici o percepere a unei taxe aferente ieșirilor, nici o deducere a unei taxe aferente intrărilor (a se vedea în acest sens: Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, punctul 24; Hotărârea Wollny, C-72/05, punctul 20; Hotărârea Vereniging Noordeijike Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, punctul 28).

Petenta arată, în continuare ca, în ceea ce privește natura „legăturii directe și imediate” care trebuie să existe între o operațiune în amonte și o operațiune în aval, Curtea a considerat că nu ar fi realist să se încerce dezvoltarea unei formule mai precise în această privință. Astfel, ținând seama de diversitatea operațiunilor comerciale și profesionale, ar fi imposibil să se dea un răspuns mai adecvat în privința modului de determinare, în toate cazurile, a relației care trebuie să existe între operațiunile în amonte și cele efectuate în aval pentru ca TVA în amonte să fie deductibilă (a se vedea în acest sens: Hotărârea Midland Bank, C-98/98, punctul 25; Hotărârea Finanzamt Köln-Nord, C-104/12, punctul 21, Hotărârea Wolfram Becker C-104/12, punctul 20).

Din jurisprudența CJUE rezultă că, în cadrul aplicării criteriului legăturii directe, care cade în sarcina administrațiilor fiscale și a instanțelor naționale, este obligația acestora să ia în considerare toate împrejurările în care s-au derulat operațiunile în cauză (a se vedea în acest sens: Hotărârea Midland Bank, C-98/98, punctul 25; Hotărârea Finanzamt Köln-Nord, C-104/12, punctul 22) și să ia în considerare numai operațiunile care sunt în mod obiectiv legate de activitatea taxabilă a persoanei impozabile.

Prin urmare, în ceea ce privește condițiile de fond necesare pentru nașterea dreptului de deducere a TVA, pentru a putea beneficia de acest drept, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă în sensul respectivei directive și pe de altă parte, că bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și că, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens: Hotărârea Centralan Property, C-63/04, punctul 52; Hotărârea Toth, C-324/11, punctul 26; Hotărârea Bonik, C-285/11, punctul 29; Ordonanța Jagiefio, C-33/13, punctul 27).

Astfel, trebuie reținut că jurisprudența CJUE menționată anterior nu a fost aplicată de organele de inspecție fiscală în analiza dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate de Societate în legătură cu imobilele considerate în mod eronat drept inactive de către organele de inspecție fiscală.

În concluzie, petenta subliniază că, trebuie reținut că: (i) există o legătură directă și imediată între achizițiile serviciilor de pază, consumului de energie electrică și serviciilor de salubritate - evacuare deșeurilor și activitatea economică a Societății, aceste servicii fiind achiziționate în mod clar în vederea realizării de operațiuni taxabile și (ii) Societatea deține facturi corect întocmite pentru achizițiile serviciilor de pază, consumului de energie electrică și serviciilor de salubritate - evacuare deșeurilor, astfel ca, rezulta în mod evident faptul că Societatea îndeplinește atât condițiile de fond cât și condițiile de formă cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor achiziții de servicii.

Având în vedere aspectele menționate anterior, consideră că motivele invocate de organele de control au un caracter arbitrar și nu unul efectiv, acestea neavând legătura cu neîndeplinirea condițiilor de fond sau de formă prevăzute de Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA de către Societate și nerespectând dreptul Uniunii principiile sale generale, neutralității și proporționalității.

Prin urmare, Societatea consideră că refuzul dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de pază, consumului de energie electrică și serviciilor de salubritate - evacuare deșeurilor în perioada supusă inspecției este nelegal și nejustificat.

CONCLUZIILE petentei sunt următoarele:

1. Admiterea contestației, astfel cum a fost formulată, împotriva:

i) Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, A.J.F.P. XXX, sub nr.;

ii) Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, A.J.F.P. XXX, sub nr.;

iii) Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 23.03.2021, înregistrat la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, A.J.F.P. XXX, sub nr.;

iv) Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, sub nr. și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, sub nr.

2. Anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, A.J.F.P. XXX, sub nr. pentru TVA stabilită suplimentar de în plată în suma de le i;

3. Anularea în parte a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, A.J.F.P. XXX, sub nr.

nr. pentru baza impozabila stabilita suplimentar la calculul impozitul pe profit, reprezentând o diminuare a pierderii fiscale cu suma de lei;

4. Anularea în tot a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, sub nr. si Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi si penalități de întârziere, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, sub nr. pentru obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi si penalități de întârziere, respectiv penalități de nedeclarare, in sumă totală de lei.

5. Exonerarea Societății de la plata sumelor impuse suplimentar cu titlu de taxa pe valoarea adăugata si a obligațiilor fiscale accesorii reprezentând dobânzi si penalități de întârziere, respectiv penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 268-270, coroborate cu prevederile art. 272 din Codul de procedură fiscală, precum și toate celelalte dispoziții invocate in cele de ma sus.

În probațiune, petenta înțelege să ne folosim de înscrisurile depuse odată cu contestația, respectiv:

Probele depuse de contestatară în susținerea cauzei, sunt copii dupa următoarele documente:

-Anexa nr. 1 - Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, A.J.F.P. XXX, sub nr.....;

-Anexa nr. 2 - Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, A.J.F.P. XXX, sub nr.;

-Anexa nr. 3 - Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 23.03.2021, înregistrat la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, A.J.F.P. XXX, sub nr.;

-Anexa nr. 4 - Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalității de nedeclarare, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, sub nr., Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi si penalități de întârziere, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XXX, sub nr.;

-Anexa nr. 5 - Dovada comunicării actelor administrativ fiscal contestate, in data de 24.03.2021;

-Anexa nr. 6 - Contractele de vânzare cumpărare in forma autentică, în baza cărora XXXSA a înstrăinat cinci dintre imobilele deținute;

-Anexa nr. 7 - Scrisoarea de Transport Internațional - CMR, precum si confirmarea din partea XXLtd;

-Anexa nr. 8 - Actului Adițional nr.;

-Anexa nr. 9 - Anexa la facturile de bonificații asphalt livrat de XX S.R.L. in anul 2016;

-Anexa nr. 10 - Punctul de vedere nr. 422019/2011 al Direcției de legislație in domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice;

-Anexa nr.11-Circulara Ministerului Economiei si Finanțelor nr. 52657/13.09. 2007, semnata de dl. Secretar de stat Cătălin Doica.

În temeiul art. 276 alin. (5) din Codul de procedura fiscala privind posibilitatea contribuabilului de a susține oral contestația, petenta solicită stabilirea unei întâlniri în acest sens, prin indicarea datei, locului și orei la care va avea loc susținere și menționează că în susținerea contestației își exprimă disponibilitatea de a prezenta si alte documente justificative prin completarea ulterioara a acesteia si/sau ca urmare a solicitării organului de soluționare a contestației.

II. Societatea XXXSA a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2015-31.12.2019 și TVA pentru perioada 01.01.2015-29.02.2020.

Inspekția fiscală a fost consemnată în Registrul unic de control al societății, seria, la poziția din data de 06.07.2020 si a fost efectuată in perioada 06.07.2020-12.03.2021, cu mențiunea că în baza Deciziei de suspendare nr. 30 din 14/08/2020 în perioada 17.08.2020-31.12.2020 aceasta a fost suspendată.

II.1.Cu privire la impozitul pe profit, perioada 01.01.2015-31.12.2019

În perioada supusă verificării societatea a realizat venituri din următoarele surse:

-refacturări de costuri cu utilitățile, înregistrate in evidenta contabilă prin intermediul contului 708 „*Venituri din activități diverse*”;

-refacturări de costuri de personal specializat necesar in cadrul activității lor operaționale a părții afiliate XX RO daca aceasta nu au dispus de resurse umane suficiente pentru a desfășura lucrările de construcții conform contractelor semnate cu clienții lor, înregistrate in evidenta contabile prin intermediul contului 708 „*Venituri din activități diverse*”

-prestarea de servicii de inchiriere spațiu, stație sortare auto și utilaje înregistrate in evidenta contabilă prin intermediul contului 706 „*Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii*”

În vederea desfășurării activității sale operaționale, Compania dispune de o stație de asfalt localizata in localitatea YY.

Pe lângă aceasta XXX deține în perioada supusa verificării locații inactive cum sunt: punct de lucru balastiera YY, Sucursala XX (fosta), Sucursala XX (fosta), Sucursala XX (fosta), District YY, District YY, District YY, District XX, DistrictXX, District XX si District XX.

Veniturile înregistrate de XXXSA reprezentând vânzări din producția de asfalt, sunt aferente materiilor prime achiziționate de pe piața din România atât de la firma afiliata BHG in ceea ce privește materia prima de baza (bitum) cat si de la firme independente in ceea ce privește criblura, sort concasat, filer si fibra sintetica , producție care a fost vânduta pe piața interna in principal către firma afiliata XX RO, acestea fiind înregistrate in evidenta contabila prin intermediul contului 701 „*Venituri din vânzarea produselor finite*,, .

Veniturile înregistrate de XXXSA reprezentând prestari de servicii in domeniul constructiilor, in decursul perioadei 2015 - 2019 sunt aferente serviciilor prestate in principal in beneficiul părții sale afiliate XX RO in baza unor contracte de subantrepriză (lucrări de reparații străzi, lucrări de modernizare drumuri județene si comunale, amenajări trotuare, sensuri giratorii, frezare si așternere asfalt etc) având in general 95% din prețul agreed între XX RO si beneficiarul final independent

respectiv o marja a profitului de 2% , acestea fiind înregistrate in evidenta contabilă prin intermediul contului 704 „Venituri din lucrări executate si servicii prestate”

Totodată, XXXSA a înregistrat venituri reprezentând prestări de servicii in domeniul construcțiilor și in beneficiul unor firme independente in baza unor contracte de antrepriza în care peste baza de cost calculată conform prevederilor contractuale, XXXadaugă o marjă de profit de 1%, înregistrate în evidența contabilă tot prin intermediul contului 704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate”

În urma verificării efectuate asupra modului de înregistrare a veniturilor si cheltuielilor, asupra documentelor justificative, asupra modului de calcul a profitului impozabil, precum si a îndeplinirii obligațiilor declarative, organele de control au constatat următoarele :

ANUL FISCAL 2015

Din verificarea datelor înscrise în balanțele de verificare și a situațiilor financiare anuale puse la dispoziția organelor de inspecție fiscala, s-a constatat ca XXXSA a înregistrat la data de 31.12.2015 următorii indicatori financiari :

Venituri totale :..... lei, din care

Variația stocurilor (ct.711) -lei

Venituri aferente costurilor serv, in curs de exec.(ct.712) -..... lei

Cheltuieli totale :..... lei

Venituri aferente costului prod. in curs de execuție(ct.711+ct.712):..... lei

Pierdere contabila : lei

Societatea a deus declarația privind impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III, potrivit art.34, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, definitivarea impozitului pe profit aferent anului fiscal fiind efectuata până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35, alin.(1) din același act normativ.

De asemenea, societatea a deus și înregistrat Declarația privind impozitul pe profit (cod 101) aferenta anului 2015 sub nr. INTERN..... /din data de 25.03.2016, conform prevederilor art. 35, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare, din care rezulta următoarele :

- pierdere fiscala pentru anul de raportare 2015, înainte de reportarea pierderii: lei,

- pierdere fiscala de recuperat din anii precedenți 2009-2014:..... lei,

- pierdere fiscala de recuperat in anii următori: lei,

- impozit pe profit anual: lei.

1. Din verificările efectuate s-a constatat faptul ca XXXSA a efectuat in perioada supusa verificării, vânzări de asfalt către persoana afiliată XX pe baza contractelor încheiate intre părți, dupa cum urmează: ctr.(valabil pentru anii 2015 si 2016), ctr. (valabil pentru anii 2017 si 2018) si ctr. (valabil pentru anul 2019).

În cursul anului 2015, XXXSA a efectuat vânzări de asfalt in cantitate totala de 13.652 to, în valoare totala de lei, din care, 4.913 to in valoare totala de lei către XX S.R.L. persoana afiliata, astfel cum rezulta din Situația vânzărilor de asfalt către terți pusa la dispoziție de societate, anexa nr.2.1 la prezentul RIF.

În vederea evaluării respectării principiului valorii de piața in cadrul tranzacțiilor de aceasta natura, potrivit DPT a fost acceptata Metoda comparării preturilor pe motivul :

„existenta de comparabile de preț interne - i.e. în decursul perioadei analizate XXXa vândut asfalt atât către XX RO cat si către parteneri independenți, tranzacțiile desfășurate cu aceștia din urma putând servi ca referința de comparabilitate în cadrul prezentei analize “.

Determinarea prețului de piața are la baza comparația prețului tranzacției analizate cu preturile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile.

În vederea susținerii metodei comparării preturilor acceptata, societatea a prezentat inițial in Tabelul 1 din cuprinsul DPT: „Analiza comparativă, cu titlu de exemplu, între preturile percepute de către XXXcătore XX RO si respectiv către clienți independenți pentru vânzarea de asfalt”

În decursul perioadei analizate, doar un număr de 6 comparabile, din care, o selecție de 2 livrări aferente anului 2017 si 4 livrări aferente anului 2018, care a fost completat ulterior ca urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală prin adresa cu comparații aferente anilor 2015, 2016 si 2019 si un număr total de 32 de comparabile, cuprinse în anexa nr.5 la adresa nr..... înregistrată la I.F XXX sub nr.....

Societatea a considerat ca potrivit exemplurilor prezentate, prețul practicat de către XXXcătore XX RO pentru vânzarea de asfalt este similar cu cel practicat de către Companie în relația cu partenerii sai independenți.

De asemenea, societatea concluzionează în urma analizei efectuate, ca prețul de transfer utilizat în cadrul tranzacției constând în vânzarea de asfalt de către XXXcătore XX RO respecta principiul valorii de piața, așa cum este acesta definit în legislația locală si în Liniile directoare OCDE.

În urma analizei efectuată de către organele de inspecție fiscală, s-a constatat faptul ca societatea a aplicat metoda comparării preturilor, exemplificând în vederea efectuării comparației, grupat pe ani fiscali, preturile percepute de XXXSA către XX RO în lei/to pe diverse tipuri de asfalt (BA16, BAPC 16, BADPC25, MASF 16, AB2) cu indicarea facturilor de livrare în care sunt cuprinse si în paralel, preturile percepute de XXXSA către parteneri independenți (XX SA, XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L. si XX S.R.L.).

Din analizarea exemplurilor cuprinse în anexa nr.5 la adresa de completare a DPT, s-a constatat faptul ca preturile de vânzare practicate în relația cu persoana afiliată XX RO în perioada anilor 2015, 2016 și parțial 2018 respectiv 2019 nu respecta principiul valorii de piața, în sensul ca acestea sunt mai mici decât preturile practicate în relația cu parteneri independenți în aceeași perioadă.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au analizat pe fiecare an fiscal preturile de livrare facturate atât către persoane afiliate cat si către societăți independente (anexa nr.2.2) rezultând diferențe pozitive de ajustare a veniturilor societății XXXSA aferente vânzărilor de asfalt din producția proprie în valoare totală de lei, astfel cum rezulta din anexa nr.2 la prezentul RIF, din care

- lei pentru anul 2015

Potrivit art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare si a HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare Codului Fiscal, cu modificările si completările ulterioare „Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare

stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind preturile de transfer.”

Potrivit art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare ,, În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.”

În conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) și art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.23 și pct.25 din HG nr.44/2004, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției aferente anului 2015, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea preturilor de livrare a asfaltului cu prețul utilizat pentru parteneri independenți , respectiv a veniturilor impozabile de natura livrărilor de asfalt din producția proprie a societății XXXSA în relația cu persoana afiliată XX S.R.L., cu suma totală de lei, folosind metoda comparării preturilor, metoda acceptată de societate în cuprinsul DPT prezentat, astfel cum rezulta din anexa nr.2.3 la Raportul de inspecție fiscală.

2. Din verificările efectuate s-a constatat faptul ca XXXSA a efectuat în perioada supusa verificării servicii de construcții în beneficiul părții sale afiliate XX RO în baza unor contracte de subantrepriza.

În cursul anului 2015, XXXSA a efectuat prestări de servicii în domeniul construcțiilor în beneficiul XX persoana afiliată în valoare totală de lei , astfel cum rezulta din anexa nr.3 la RIF.

În vederea evaluării respectării principiului valorii de piață în cadrul tranzacțiilor de aceasta natură, potrivit DPT, Metodologia utilizată de determinare a preturilor de transfer a fost determinată prin utilizarea mai multor mecanisme, după cum urmează:

- 100% din prețul agreeat între XX RO și beneficiarul final independent;
- 95% din prețul agreeat între XX RO și beneficiarul final independent; sau
- metodologie de tip cost-plus, pornind de la însumarea costurilor directe și indirecte (inclusiv a celor cu caracter administrativ) înregistrate de către XXX în vederea prestării serviciilor de construcții, peste care s-a aplicat o marja de profit de 2%.

În ceea ce privește contractele în cadrul cărora prețul de transfer a fost determinat pe baza metodologiei de 100% sau 95% din prețul agreeat între XX și beneficiarul final independent, a fost acceptată din partea societății Metoda comparării preturilor pe motivul :

“existența de comparabile de preț interne - i.e. în decursul perioadei analizate XX RO a beneficiat de servicii de construcții similare prestate și de către parteneri independenți, prețul pentru acestea fiind stabilit de o manieră similară cu cea aplicată între XXX și XX RO; prin urmare, metodologia utilizată cu partenerii independenți poate servi ca referința de comparabilitate în cadrul prezentei analize”.

DPT arată faptul ca, prețul de transfer aplicat de către XX RO către XXX în cadrul prezentei categorii de tranzacții a fost stabilit ca un procent din prețul practicat de către XX RO în relația cu beneficiarii finali, respectiv:

-100% din onorariul agreeat cu beneficiarii finali - preț care este prin definiție la valoare de piață, întrucât el a fost negociat între XX RO și un partener independent

pe piața, în condiții de deplină concurență. Astfel, prețul de transfer a fost reprezentat de prețul pe care XXXI-ar fi obținut în măsura în care ar fi prestat direct serviciile de construcții în beneficiul clientului final; sau

-95% din onorariul acordat cu beneficiarii finali - preț care de asemenea reflectă condițiile de piață, păstrarea unui procent de 5% sau mai mult pentru acoperirea costurilor interne înregistrate de către XX RO în vederea gestionării contractului în calitate de antreprenor general, fiind o practică utilizată de către partea afiliată atât în relația cu XX, cât și în relația cu parteneri independenți (e.g. în cadrul aceluși proiect în cadrul căruia XX RO a subcontractat activități către XXX remunerate cu 95% din onorariul acordat cu beneficiarul final, partea afiliată a subcontractat activități și către parteneri independenți - e.g. XX S.R.L., XX S.R.L. - pe care i-a remunerat cu 79% sau 80% din onorariul acordat cu beneficiarul final). Prin urmare, metodologia de preț utilizată de către XX RO în relația cu XXX este similară cu cea utilizată și în relația cu alți subcontractori independenți, ceea ce arată conformitatea ei cu principiul valorii de piață.

Societatea concluzionează în urma analizei efectuate ca metodologia de preturi de transfer aplicată în cadrul prezentei categorii de tranzacții respectă principiul valorii de piață, așa cum este acesta definit de legislația din România și de Liniile directoare OCDE.

În vederea susținerii metodei comparării prețurilor acceptată, societatea a prezentat inițial în Tabelul 27 din cuprinsul DPT: "Sumarul cadrului contractual care a stat la baza tranzacției constând în prestarea de servicii de construcții de către XXX în beneficiul XX RO" care a fost completat ulterior ca urmare a solicitării de susținere a metodei cu comparabile de preț interne în decursul perioadei analizate la solicitarea organelor de inspecție fiscală prin adresa

În urma analizei efectuată de către organele de inspecție fiscală, s-au constatat următoarele :

În vederea susținerii metodei comparării prețurilor acceptată, având ca preț de transfer aplicat de către XX RO către XXX 100% din onorariul acordat cu beneficiarii finali, societatea a prezentat în acest sens:

- Contractul nr..... încheiat între XX-executant și XX S.R.L. beneficiar, în valoare totală delei și în paralel, contractul nr..... încheiat între XX-beneficiar și XX-executant în valoare totală delei reprezentând „lucrări asfaltare parcare TRW”;

- Contractul nr..... modificat prin actul adițional nr..... încheiat între XX-executant și XX-beneficiar, în valoare totală de lei și în paralel, contractul nr..... încheiat între XX beneficiar și XX-executant în valoare totală de lei reprezentând „modernizare străzi în XX” având procent de subcontractare 97,88%, ceea ce nu constituie o practică generală ci doar excepții având în vedere faptul că acestea reprezintă 9% din valoarea tranzacțiilor de această natură aferente anului 2015 în suma totală de lei și 2,7% din valoarea tranzacțiilor de această natură aferente perioadei analizate 2015-2019 în suma totală de lei, fiind totodată lipsite de continuitate în sensul că se regăsesc izolat doar în anul 2015.

În vederea susținerii metodei comparării prețurilor acceptată, având ca preț de transfer aplicat de către XX RO către XXX 95 % din onorariul acordat cu beneficiarii finali, societatea a prezentat în acest sens:

- Contractul nr..... încheiat între XX-executant și Primăria Comunei XX-beneficiar, în valoare totală de lei din care lei a fost subcontractată și în paralel, contractul nr..... modificat prin actul adițional nr...../ încheiat între XX-

beneficiar si XX-executant in valoare totala de lei reprezentând „lucrări amenajare trotuare XX” care potrivit specificațiilor din anexa nr.11 la DPT-COMPLETAT ar reprezenta 95% din prețul contractat cu beneficiarul final dar fără sa rezulte explicit din documente cum a fost determinat acest procent si fără sa se arate ca privit actului adițional nr.2 la contractul nr..... valoarea lucrărilor executate de XXXeste in fapt de lei si nu cea analizata in valoare de lei.

- contractele de atribuire parțială din valoarea totala a Contractului nr..... încheiat între XX executant si Primăria Comunei XX-beneficiar, in valoare totala de lei către parteneri independenți, reprezentând „lucrări amenajare trotuare XX” care potrivit specificațiilor din anexa nr.11 la DPT-COMPLETAT ar reprezenta 80% din prețul contractat cu beneficiarul final dar fără sa rezulte explicit din documente cum a fost determinat acest procent ;

- contractul nr..... încheiat între XX-beneficiar si XX S.R.L.-executant in valoare totala de lei;

- contractul nr..... încheiat între XX-beneficiar si XX S.R.L.-executant in valoare totala de lei,

- contractul nr..... încheiat între XX-beneficiar si XX S.R.L.-executant in valoare totala de lei;

- contractul nr..... încheiat între XX-beneficiar si XX S.R.L.-executant in valoare totala de lei.

Din analiza prețului practicat de către XX in relația cu firme independente in raport cu prețul practicat de către XX in relația cu XXXrezulta faptul ca potrivit exemplilor prezentate in DPT nu constituie o practica generala ci doar excepții având in vedere faptul ca acestea (..... lei) reprezinta 2,9% din valoarea tranzacțiilor de aceasta natura aferente anului 2015 in suma totala de lei si 0,87 % din valoarea tranzacțiilor de aceasta natura aferente perioadei analizate 2015-2019 in suma totala de lei, fiind totodată lipsite de continuitate in sensul ca se regăsesc izolat doar in anul 2019.

De asemenea din valoarea totala de lei a lucrărilor subcontractate, cele atribuite societății XXXin suma de lei reprezinta 5,26% .

Ca urmare, organele de inspecție consideră că aplicarea metodei comparării prețurilor in procesul de selectare **nu este cea mai potrivita** metoda, in vederea evaluării respectării principiului valorii de piață in cadrul tranzacției testate, întrucât este lipsita de comparabile de preț interne pe parcursul întregii perioade analizate prin care sa se arate ca XX RO a beneficiat de servicii de construcții similare prestate si de către parteneri independenți, prețul pentru acestea fiind stabilit de o maniera similara cu cea aplicata între XXX si XX RO astfel încât, metodologia utilizata cu partenerii independenți sa poate servi ca referința de comparabilitate in cadrul prezentei analize , iar in consecința nu poate fi concludenta pentru a fi acceptata ca fiind apta să ofere cea mai bună estimare a prețului la lungime de braț.

IN CEEA CE PRIVEȘTE CONTRACTELE IN CADRUL CĂRORA PREȚUL DE TRANSFER A FOST DETERMINAT PE BAZA METODOLOGIEI COST+2%

Într-o alta abordare a societății, in situația in care nu exista o modalitate mai directa de stabilire a unui preț la valoare de piață , pentru remunerarea tranzacțiilor constând in prestarea de servicii de construcții, prețul de transfer a fost calculat prin utilizarea unei metodologii de tip cost-plus, menționată in DPT ca fiind o metodologie de calcul utilizata in mod frecvent si unitar in cadrul grupului XX si toate entitățile Grupului aplica metodologia de tip cost-plus.

De asemenea și marja de profit de 2% a fost una aplicată în mod unitar în cadrul grupului XX, pentru determinarea conformității ei cu principiul valorii de piață fiind elaborat la nivel central un studiu de comparabilitate în baza de date Amadeus.

În vederea evaluării respectării principiului valorii de piață în cadrul tranzacțiilor de această natură, potrivit DPT a fost acceptată Metoda cost-plus care poate fi utilizată în tranzacții având ca obiect vânzarea de bunuri fabricate intern sau prestarea de servicii, bazându-se pe majorarea costurilor înregistrate de către furnizor / prestator în relație cu bunul vândut fabricat / serviciul prestat, cu o marja de profit corespunzătoare sectorului sau de activitate, pe motivul: „satisfacerea tuturor cerințelor informaționale; de asemenea, în determinarea prețului de transfer aplicat în cadrul prezentei categorii de tranzacții, XXX utilizează o metodologie de tip cost-plus,,.

În vederea susținerii metodei comparării prețurilor acceptată, societatea evaluează marja de profit ca fiind 2% calculată prin adăugarea acesteia, peste baza de cost reprezentată de totalitatea costurilor directe și indirecte (inclusiv cota-parte din costurile cu caracter administrativ) înregistrate de către XXX în vederea prestării de servicii de construcții în beneficiul XX RO.

Inițial, societatea a determinat marja de profit aferentă costurilor operaționale pentru 11 companii independente implicate în prestarea de servicii de construcții incluse în eșantionul final pentru intervalul de piață 2010 - 2016, ca medie ponderată utilizând datele financiare din baza de date Amadeus accesată prin intermediul platformei TP Catalyst Pro (versiunea 89 - august 2017) pe o perioadă multianuală de șapte ani, ce variază între 1,01% și 9,74%, intervalul de piață calculat fiind între 1,52% (cuartila inferioară) și 7,45% (cuartila superioară), cu mediana la 6,15%.

Societatea concluzionează în urma analizei efectuate, că Marja de profit practică de către XXX în cadrul tranzacției testate este de 2%, valoare care se regăsește în intervalul de piață determinat în urma întocmirii studiului de comparabilitate pe motivul că intervalul dintre cuartila inferioară și cuartila superioară (respectiv între 1,52% și 7,45%) este considerat a oferi o estimare pertinentă cu privire la valoarea de piață iar prin urmare, orice tranzacție între companii afiliate este considerată ca fiind realizată în conformitate cu principiul valorii de piață, atâta timp cât rezultatele aferente acesteia se încadrează în intervalul de piață.

În ceea ce privește utilizarea mai multor metode de stabilire a prețurilor de transfer, potrivit cap. II, lit. B, pct. 2.12 din GHIDUL PREȚURILOR DE TRANSFER AL OCDE © OCDE 2017 :

„Principiul lungimii de braț nu impune aplicarea mai multor metode pentru o anumită tranzacție (sau set de tranzacții agregate corespunzător conform standardelor descrise la paragraful 3.9) și, în realitate, o bizuire inutilă pe o astfel de abordare ar putea genera o povară considerabilă pentru contribuabili.

Așadar, acest Ghid nu impune nici controlului fiscal și nici contribuabilului să efectueze analize prin mai multe metode. Deși în unele cazuri, alegerea metodei poate să nu fie foarte simplă și pot fi luate în considerare inițial mai multe metode, în general va fi posibilă alegerea unei metode apte să ofere cea mai bună estimare a prețului la lungime de braț. În cazurile dificile, însă, în care nicio metodă nu este concludentă, o abordare flexibilă ar permite utilizarea conjugată a mai multor metode. În astfel de cazuri, trebuie să se încerce ajungerea la o concluzie care să respecte principiul lungimii de braț și să fie satisfăcătoare din punct de vedere

practic pentru toate părțile implicate, ținându-se seama de datele și circumstanțele cazului, de mixul de dovezi disponibile și de fiabilitatea relativă a diferitelor metode analizate. ...”

Ca urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală prin adresa de completare a DPT cu informații suplimentare în ceea ce privește evaluarea marjei de profit în cadrul metodei cost-plus, societatea a prezentat următoarele:

- cu privire la modul de determinare a marjei de 2%, societatea face referire la contractul încheiat între XX S.R.L. și XXX SA (anexa nr.8 la adresa nr....., înregistrată la I.F XXX sub nr. de completare a DPT);

- studiul actualizat, cuprins în anexa nr.12 la adresa nr..... înregistrată la I.F XXX sub nr..... de completare a DPT, elaborat în baza de date Amadeus pentru perioada 2015-2019 prin care societatea a determinat marja de profit aferentă costurilor operaționale (MPCO) pentru 10 companii independente implicate în prestarea de servicii de construcții incluse în eșantionul final pentru intervalul de piață 2015 - 2019, ca medie ponderată utilizând formula de calcul a indicatorului de profitabilitate MPCO: rezultat din exploatare/cheltuieli din exploatare (venituri din exploatare - rezultat din exploatare) pe o perioadă multianuală de cinci ani, ce variază între 0,16% și 10,05%, intervalul de piață calculat fiind între 1,51% (cuartila inferioară) și 4,46% (cuartila superioară), cu mediana la 3,93 %.

Societatea concluzionează în urma analizei efectuate, că Marja de profit aferentă costurilor operaționale (MPCO) practică de către XXX în cadrul tranzacției testate, este de 2%, valoare care se regăsește în intervalul de piață determinat în urma întocmirii studiului de comparabilitate pe motivul că intervalul dintre cuartila inferioară și cuartila superioară (respectiv între 1,51% și 4,46%) este considerat a oferi o estimare pertinentă cu privire la valoarea de piață iar prin urmare, orice tranzacție între companii afiliate este considerată ca fiind realizată în conformitate cu principiul valorii de piață, atâta timp cât rezultatele aferente acestuia se încadrează în intervalul de piață.

Din analizarea materialelor mai sus menționate, organele de inspecție au constatat următoarele:

- cu privire la modul de determinare a marjei de profit de 2%, aferent căreia societatea face trimitere la contractul nr. încheiat între XX și XXXSA (anexa nr.8 la adresa nr..... înregistrată la I.F XXX sub nr..... de completare a DPT), precizează că Atribuirea de lucrare a antreprenorului general XX S.R.L. pentru executarea „*Lucrării de frezare și așternere covor asfaltic*”, prevede preturi de frezare și așternere asfalt în funcție de randamentul zilnic (mp/zi) care include cheltuielile directe cu costurile cu manopera, combustibil și utilaje, cheltuielile indirecte la care se adaugă 2% profit (fără dislocarea utilajelor), tip de lucrări care au fost tratate separat în cuprinsul DPT la capitolul 4.6 „*Alocarea de costuri aferente activităților de așternere de asfalt de către XXX către XX RO,*”

- în ceea ce privește studiul actualizat, pentru intervalul de piață 2015-2019 prin care societatea a determinat marja de profit ca medie ponderată aferentă costurilor operaționale (MPCO) pentru 10 companii independente implicate în prestarea de servicii de construcții incluse în eșantionul final, utilizând formula de calcul a indicatorului de profitabilitate MPCO :

- rezultat din exploatare/cheltuieli din exploatare (venituri din exploatare - rezultat din exploatare) organele de inspecție fiscală au constatat că marja de profit de 2% în cazul XXXSA nu a fost determinată utilizând aceeași formulă de calcul a indicatorului de profitabilitate MPCO în sensul în care aceste costuri nu au fost

stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a prețurilor față de persoane independente, suma care se adaugă la costul astfel stabilit având în vedere o marjă de profit care este corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului, în acest caz, prețul de piață al tranzacției controlate reprezentând rezultatul adăugării profitului la costuri, potrivit art.11 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.23, lit.b) și pct.26 din HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare .

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea marjei de profit menținând metoda cost-plus în cazul XXXSA ca medie ponderată aferentă costurilor operaționale (MPCO), pentru intervalul de piață 2015-2019, utilizând aceeași formula de calcul a indicatorului de profitabilitate MPCO ca și în cazul celor 10 companii independente implicate în prestarea de servicii de construcții incluse în eșantionul final , adică : rezultat din exploatare/cheltuieli din exploatare (venituri din exploatare - rezultat din exploatare), rezultând o marjă negativă de profit aferentă costurilor operaționale de: -7,371 %.

Întrucât Marja de profit aferentă costurilor operaționale (MPCO) practică de către XXX în cadrul tranzacției testate este de -7,371%, valoare care nu se regăsește în intervalul de piață determinat în urma întocmirii studiului de comparabilitate (respectiv între 1,51% și 4,46%) considerat a oferi o estimare pertinentă cu privire la valoarea de piață, valoarea tranzacțiilor de natura serviciilor prestate în domeniul construcțiilor între companiile afiliate XXXSA și XX este considerată ca fiind realizată în neconformitate cu principiul valorii de piață, deoarece rezultatele aferente acestora nu se încadrează în intervalul de piață.

Potrivit art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare *“Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”*

Potrivit art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare *„În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.”*

În conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) și art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct 23, pct.26 și pct.36 din HG nr.44/2004, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției aferente anului 2015, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor impozabile de natura servicii de construcții prestate de către XXX SA în beneficiul părții sale afiliate XX RO, cu suma totală de lei, din care lei aferentă anului 2015, folosind metoda cost plus, prin aplicarea cotei mediane de 3,93% asupra veniturilor de această natură în valoare totală de lei, din care lei aferente anului 2015, astfel cum rezulta din anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală.

3. In perioada supusa verificării, XXX SA a realizat venituri din prestari de servicii aferente activităților de așternere de asfalt către XX RO

Aceasta categorie de tranzacții a fost analizata din punct de vedere al conformității cu principiul valorii de piața in cuprinsul DPT pentru anul 2016, valoarea acestora însumând lei si s-a desfășurat in baza comenzilor lansate de către XX RO către XX, cu numerele:,,, si

Valoarea tranzacțiilor de aceasta natura in suma de lei aferenta anului 2015, nu a fost analizata din punct de vedere al conformității cu principiul valorii de piața, făcând parte din pct.4.7 Alte tranzacții desfășurate cu persoane afiliate (tranzacții incidentale si imateriale), unde in cuprinsul Tabelului 2: Sumarul tranzacțiilor imateriale / incidentale desfășurate de către XXX in decursul perioadei 2015 - 2019, lit.b)-Tranzacții de vânzări sunt menționate tranzacțiile care nu fac obiectul unei analize YYliate.

Aceste activități au fost desfășurate prin intermediul unei echipe (i.e. un eșalon de asfalt) formata din șapte angajați ai Companiei si următoarele utilaje: finisor, cilindru, gudronator si furgoneta cu cabina dubla. In cadrul acestei categorii de tranzactii, pretul de transfer a fost stabilit ca un tarif zilnic a carui valoare a fost de RON/zi in luna aprilie 2016 (calculat in anul 2014) si RON/zi in perioada mai - septembrie 2016 (tarif actualizat in luna mai 2016). Acest tarif zilnic s-a determinat prin estimarea costurilor cu salariile muncitorilor, precum si a celor aferente utilajelor care intra in alcatuirea esalonului de asfalt, considerandu-se ca intr-un an se desfasoara astfel de activitati pe parcursul a 80 de zile.

Societatea a acceptat Metoda cost-plus care poate fi utilizată in tranzactii avand ca obiect vanzarea de bunuri fabricate intern sau prestarea de servicii, bazandu-se pe majorarea costurilor inregistrate de catre furnizor/prestator in relatie cu bunul vandut fabricat / serviciul prestat, cu o marja de profit corespunzatoare sectorului sau de activitate, pe motivul:

„satisfacerea tuturor cerintelor informationale; mai mult, in determinarea pretului de transfer aplicat in cadrul prezentei categorii de tranzactii, XXXutilizeaza o metodologie de tip cost-plus”.

Aceste costuri au fost reprezentate atat de salariile muncitorilor, precum si de costurile aferente utilajelor utilizate de acestia in procesul de asternere de asfalt precum: costuri cu chiria, costuri cu carburantul, costuri cu reparatiile necesare, etc.

Ele au fost insumate si apoi exprimate sub forma unui cost zilnic aferent esalonului de asfalt, considerandu-se ca intr-un an se desfasoara astfel de activitati pe parcursul a 80 de zile. Aceeasi calculatie de cost este utilizata de catre XXXsi atunci cand isi bugeteaza pretul pe care il va aplica in relatia cu partenerii independenti catre care presteaza servicii de constructii.

Societatea apreciaza ca totalitatea costurilor inregistrate in vederea sustinerii activitatilor desfasurate de esalonul de asfalt ofera o masura obiectiva asupra resurselor consumate in scopul generarii de beneficii economice pentru XXXsau XX RO, iar utilizarea acestei baze de cost in scopul calcularii pretului de transfer aferent prezentei categorii de tranzactii este justificata din punct de vedere economic si in conformitate cu regulile de preturi de transfer.

În mod contrar metodei cost-plus acceptata de societatea, in urma evaluarii marjei de profit concluzioneaza ca peste elementele de cost mentionate anterior XXXnu adauga o marja de profit, aplicarea acestei metodologii avand la baza contextul economic al tranzactiei, colaborarea care a dat nastere tranzactiei fiind privita de fapt ca o structura de participare la costuri, structura care presupune

efectuarea unui efort comun al partilor implicate pentru a acoperi cheltuielile aferente desfasurarii unor activitati de interes comun. Astfel spus, scopul unei structuri de participare la costuri nu este de a genera profit pentru entitatea care coordoneaza intreaga activitate ci de a asigura o acoperire eficienta a costurilor.

Societatea a practicat totusi o marja de profit de 2% pentru acelasi tip de tranzactii in anul 2019, asa cum rezulta din Contractul incheiat intre XX S.R.L. si XXXSA (anexa nr.8 la adresa nr..... inregistrata la I.F XXX sub nr..... de completare a DPT), privind Atribuirea de lucrare a antreprenorului general XX pentru executarea ,, Lucrarii de frezare si asternere covor asfaltic care prevede *“preturi de frezare si asternere asfalt in functie de randamentul zilnic (mp/zi) care include cheltuielile directe cu costurile cu manopera, combustibil si utilaje, cheltuielile indirecte la care se adauga 2% profit, tip de lucrari care au fost tratate separat in cuprinsul DPT la capitolul 4.6 ,, Alocarea de costuri aferente activitatilor de asternere de asfalt de catre XXXcatre XX RO”*.

Deoarece in perioada 2015-2016 societatea a desfasurat acest tip de tranzactii fara continut economic, fara sa produca avantaje economice , beneficii, organele de inspectie fiscala au procedat in conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), alin.(2) lit.b) si art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu prevederile pct 23, pct.26 si pct.36 din HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, la ajustarea efectelor fiscale, respectiv a veniturilor obtinute de catre XXXdin activitatile de asternere de asfalt de in beneficiul XX cu marja de profit de 2%, pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției cu suma totala de lei, din care lei aferent anului 2015 ,astfel:

2015-..... lei x 2%=..... lei

2016-..... lei x 2%=..... lei

4.In perioada supusa verificarii, 01.01.2015-31.12.2019, societatea XXX SA a inregistrat in evidenta contabila, cheltuieli cu serviciile de paza, cheltuieli cu consumul de energie electrica , taxe salubritate si taxe exploatare ANRM Balastiera XX, in valoare totala de lei, din care..... lei aferenta anului 2015, in baza facturilor emise de catre furnizori (en.electrica:XX SA, XX SR, XX SA, XX SA, salubritate: XX S.R.L., paza: XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., taxe exploatare (ANRM) in legatura cu locatiile inactive detinute de societate (Balastiera XX, XX , XX , XX) in care, in intreaga perioada supusa verificarii nu s-au desfasurat niciun fel de activitati economice si implicit nu au fost realizate venituri impozabile, astfel cum rezulta din anexa nr.4 la RIF.

Intrucat, in conformitate cu prevederile art.21.alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile , cheltuielile efectuate in perioada supusa verificarii cu locatiile inactive care nu au generat niciun fel de venituri impozabile in suma totala de lei, din care..... lei aferenta anului 2015 sunt considerate cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la determinarea profitului impozabil, care se calculează potrivit art.19 alin.1 din acelasi act normativ, ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal.

In concluzie, in urma analizei dosarului preturilor de transfer organele de inspectie fiscala au ajustat veniturile din exploatare aferente rezultatului fiscal, cu

diferentele de pret la vanzarea de asfalt către societăți afiliate și prin aplicarea marjei de profit asupra veniturilor din exploatare reprezentând servicii de construcții către societăți afiliate, rezultând astfel venituri din exploatare calculate suplimentar în suma totală de lei.

Având în vedere veniturile stabilite suplimentar în suma totală de lei și cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar în suma totală de lei, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea rezultatului fiscal aferent anului 2015 potrivit prevederilor art.19, alin.(1), art.26, alin.(1) și art.34, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de influența fiscală rezultată în urma controlului în suma totală de lei.

Astfel, față de pierderea fiscală calculată și declarată de către societate prin Declarația privind impozitul pe profit aferentă anului fiscal 2015 în suma de lei, în urma recalculării, pierderea fiscală de recuperat în anii următori este în suma de lei rezultând **diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2015 cu suma totală de lei.**

Situația privind modul de calcul de recalculare a bazei de impozitare suplimentară a impozitului pe profit respectiv de recalculare a pierderii fiscale este prezentat în anexa nr. 5 la Raport de inspecție fiscală.

ANUL FISCAL 2016

1. Din verificările efectuate s-a constatat faptul că XXX SA a efectuat în perioada supusă verificării, vânzări de asfalt către persoana afiliată XX pe baza contractelor încheiate între părți, după cum urmează: contractul nr. (valabil pentru anii 2015 și 2016).

În cursul anului 2016, XXX SA a efectuat vânzări de asfalt în cantitate totală de 40.910 to, în valoare totală de lei, din care, 20.336,42 to în valoare totală de lei către XX S.R.L. persoana afiliată, astfel cum rezultă din anexa nr.2.1 la RIF.

În vederea evaluării respectării principiului valorii de piață în cadrul tranzacțiilor de această natură, potrivit DPT a fost acceptată Metoda comparării prețurilor pe motivul :

„existența de comparabile de preț interne - i.e. în decursul perioadei analizate XXXa vândut asfalt atât către XX RO cât și către parteneri independenți, tranzacțiile desfășurate cu aceștia din urma putând servi ca referință de comparabilitate în cadrul prezentei analize „.

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile.

În vederea susținerii metodei comparării prețurilor acceptată, societatea a prezentat inițial în Tabelul 3 din cuprinsul DPT: „ *Analiza comparativă, cu titlu de exemplu, între prețurile percepute de către XXX către XX RO și respectiv către clienți independenți pentru vânzarea de asfalt*„. În decursul perioadei analizate, doar un număr de 6 comparabile, din care o selecție de 2 livrări aferente anului 2017 și 4 livrări aferente anului 2018, care a fost completat ulterior ca urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală prin adresa cu comparații aferente anilor 2015, 2016 și 2019 și un număr total de 32 de comparabile, cuprinse în anexa nr.5 la adresa nr..... înregistrată la I.F XXX sub nr.....

Societatea considera ca, potrivit exemplurilor prezentate, pretul practicat de catre XXX catre XX RO pentru vanzarea de asfalt este similar cu cel practicat de catre Companie in relatia cu partenerii sai independenti.

De asemenea, societatea concluzioneaza in urma analizei efectuate, ca pretul de transfer utilizat in cadrul tranzactiei constand in vanzarea de asfalt de catre XXX catre XX RO respecta principiul valorii de piata, asa cum este acesta definit in legislatia locala si in Liniile directoare OCDE.

In urma analizei efectuata de catre organele de inspectie fiscala, acestea au constatat faptul ca societatea a aplicat metoda compararii preturilor, exemplificand in vederea efectuarii comparatiei, grupat pe ani fiscali, preturile percepute de XXXSA catre XX RO in lei/to pe diverse tipuri de asfalt (BA16, BAPC 16, BAD 25, BADPC25, MASF 16, AB2) cu indicarea facturilor de livrare in care sunt cuprinse si in paralel, preturile percepute de XXXSA catre parteneri independenti (XX SA, XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L.).

Din analiza exemplurilor cuprinse in anexa nr.5 la adresa de completare a DPT, organele de inspectie au constatat faptul ca preturile de vanzare practicate in relatia cu persoana afiliata XX RO in perioada anului 2016 nu respecta principiul valorii de piata, in sensul ca acestea sunt mai mici decat preturile practicate in relatia cu parteneri independenti in aceeasi perioada.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au analizat pe fiecare an fiscal preturile de livrare facturate atat catre persoane afiliate, cat si catre societati independente (anexa nr.2.2), rezultand diferente pozitive de ajustare a veniturilor societatii XXXSA aferente vanzarilor de asfalt din productia proprie in valoare totala de lei, astfel cum rezulta din anexa nr.2 la RIF, din carelei pentru anul 2016.

Organele de inspectie precizeaza ca, desi preturile practicate de catre XXXSA in relatia cu persoana afiliata XX RO in anul 2016 sunt mai mici decat preturile practicate in relatia cu parteneri independenti in aceeasi perioada, societatea supusa verificarii practica si discounturi care diminueaza preturile initiale care nici ele nu respecta principiul valorii de piata, aspect care nu a fost analizat in cuprinsul DPT conducand astfel la formularea unei concluzii eronate in ceea ce priveste respectarea principiului valorii de piata.

În acest sens, sunt facturile de discount aferente lunii octombrie 2016 in valoare de lei si cele aferente lunii decembrie 2016 in valoare totala de lei a caror valoare a fost cuprinsa in calculul ajustarii in valoare totala delei aferenta anului 2016.

Potrivit art.19 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. La stabilirea rezultatului fiscal al persoanelor afiliate se au în vedere reglementările privind prețurile de transfer, prevăzute de Codul de procedură fiscală.”

Potrivit art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :*“Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare*

pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.”

Potrivit art.7 alin.(1) din OMFP -ANAF 442/2016 privind Cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer:

„ În cazul efectuării de către contribuabil/plătitor de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, conform prevederilor art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală vor ajusta cuantumul prețurilor de transfer practicate.

Ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.”

Intrucat principiul valorii de piață nu este respectat, in conformitate cu prevederile art.11 alin.(4) lit.a) si art.19 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.5 alin(1) lit.a) din HG nr.1/2016 si coroborat cu art.7 alin.(1) din OMFP -ANAF 442/2016 privind Cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției aferente anului 2016, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea preturilor de livrare a asfaltului cu diferenta fata de preturile practicate fata de parteneri independenti, respectiv a veniturilor impozabile aferente rezultatului fiscal de natura livrarilor de asfalt din productia proprie a societatii XXXSA in relatia cu persoana afiliata XX, cu suma totala delei, folosind metoda compararii preturilor, metoda acceptata de societate in cuprinsul DPT prezentat, astfel cum rezulta din anexa nr.2.3 la prezentul Raport de inspectie fiscala.

2. Din verificarile efectuate, s-a constatat faptul ca XXXSA a efectuat in perioada supusa verificarii servicii de constructii in beneficiul partii sale afiliate XX in baza unor contracte de subantrepriza.

In cursul anului 2016, XXXSA a efectuat prestari de servicii in domeniul constructiilor in beneficiul XX persoana afiliata in valoare totala de lei , astfel cum rezulta din anexa nr.3 la RIF.

In vederea evaluarii respectarii principiului valorii de piata in cadrul tranzactiilor de aceasta natura, potrivit DPT, Metodologia utilizata de determinare a preturilor de transfer a fost determinata prin utilizarea mai multor mecanisme, dupa cum urmeaza:

- 100% din pretul agreeat intre XX RO si beneficiarul final independent;
- 95% din pretul agreeat intre XX RO si beneficiarul final independent; sau
- metodologie de tip cost-plus, pornind de la insumarea costurilor directe si indirecte (inclusiv a celor cu caracter administrativ) inregistrate de catre XXXin vederea prestarii serviciilor de constructii, peste care s-a aplicat o marja de profit de 2%.

In ceea ce priveste contractele in cadrul carora pretul de transfer a fost determinat pe baza metodologiei de 100% sau 95% din pretul agreeat intre XX S.R.L. si

beneficiarul final independent, a fost acceptata din partea societatii Metoda compararii preturilor pe motivul :

„, existenta de comparabile de pret interne - i.e. in decursul perioadei analizate XX RO a beneficiat de servicii de constructii similare prestate si de catre parteneri independenti, pretul pentru acestea fiind stabilit de o maniera similara cu cea aplicata intre XXXsi XX RO; prin urmare, metodologia utilizata cu partenerii independenti poate servi ca referinta de comparabilitate in cadrul prezentei analize”

DPT arata faptul ca pretul de transfer aplicat de catre XX RO catre XXXin cadrul prezentei categorii de tranzactii a fost stabilit ca un procent din pretul practicat de catre XX RO in relatia cu beneficiarii finali, respectiv:

- 100% din onorariul agreeat cu beneficiarii finali - pret care este prin definitie la valoare de piata, intrucat el a fost negociat intre XX RO si un partener independent pe piata, in conditii de deplina concurenta. Astfel, pretul de transfer a fost reprezentat de pretul pe care XXXl-ar fi obtinut in masura in care ar fi prestat direct serviciile de constructii in beneficiul clientului final; sau

- 95% din onorariul agreeat cu beneficiarii finali - pret care de asemenea reflecta conditiile de piata, pastrarea unui procent de 5% sau mai mult pentru acoperirea costurilor interne inregistrate de catre XX RO in vederea gestionarii contractului in calitatea sa de antreprenor general, fiind o practica utilizata de catre partea afiliata atat in relatia cu XX, cat si in relatia cu parteneri independenti (e.g. in cadrul acelorasi proiecte in cadrul carora XX RO a subcontractat activitati catre XXXremunerate cu 95% din onorariul agreeat cu beneficiarul final, partea afiliata a subcontractat activitati si catre parteneri independenti - e.g. XX S.R.L., XX S.R.L. - pe care i-a remunerat cu 79% sau 80% din onorariul agreeat cu beneficiarul final). Prin urmare, metodologia de pret utilizata de catre XX RO in relatia cu XXX este similara cu cea utilizata si in relatia cu alti subcontractori independenti, ceea ce arata conformitatea ei cu principiul valorii de piata.

Societatea concluzioneaza in urma analizei efectuate ca metodologia de preturi de transfer aplicata in cadrul prezentei categorii de tranzactii respecta principiului valorii de piata, asa cum este acesta definit de legislatia din Romania si de Liniile directoare OCDE.

În vederea sustinerii metodei compararii preturilor acceptata, societatea a prezentat initial in Tabelul 27 din cuprinsul DPT: *„, Sumarul cadrului contractual care a stat la baza tranzactiei constand in prestarea de servicii de constructii de catre XXXin beneficiul XX RO,, care a fost completat ulterior ca urmare a solicitarii de sustinere a metodei cu comparabile de pret interne in decursul perioadei analizate la solicitarea organelor de inspectie fiscala prin adresa*

In urma analizei efectuata de catre organele de inspectie fiscala , s-au constatat urmatoarele :

În vederea sustinerii metodei compararii preturilor acceptata, avand ca pret de transfer aplicat de catre XX RO catre XXX100% din onorariul agreeat cu beneficiarii finali, societatea nu a prezentat contracte valabile pentru anul 2016 ci doar contracte valabile in anul 2015, contracte ce u fost enumerate anterior la anul 2015.

Din analiza prețului practicat de catre XX in relatia cu firme independente in raport cu pretul practicat de catre XX in relatia cu XXXrezulta faptul ca potrivit exemplelor prezentate in DPT nu constituie o practica generala ci doar exceptii avand in vedere faptul ca acestea (..... lei) reprezinta 0% din valoarea tranzactiilor de aceasta natura aferente anului 2016 in suma totala de lei si 0,87 % din

valoarea tranzactiilor de aceasta natura aferente perioadei analizate 2015-2019 in suma totala de lei, fiind totodata lipsite de continuitate in sensul ca se regasesc izolat doar in anul 2019.

Totodata, din valoarea totala de lei a lucrarilor subcontractate , cele atribuite societatii XXX in suma de lei reprezinta 5,26% .

Ca urmare, echipa de inspectie a considerat ca aplicarea metodei compararii preturilor in procesul de selectare nu este cea mai potrivita metoda, in vederea evaluarii respectarii principiului valorii de piata in cadrul tranzactiei analizate, intrucat este lipsita de comparabile de pret interne pe parcursul intregii perioade verificate prin care sa se arate ca XX a beneficiat de servicii de constructii similare prestate si de catre parteneri independenti, pretul pentru acestea fiind stabilit de o maniera similara cu cea aplicata intre XXX si XX RO astfel incat, metodologia utilizata cu partenerii independenti sa poate servi ca referinta de comparabilitate in cadrul prezentei analize , iar in consecinta nu poate fi acceptata.

In ceea ce priveste contractele in cadrul carora pretul de transfer a fost determinat pe baza metodologiei cost+2%- modul de abordare si metodologia este aceeasi ca cea expusa anterior la anul 2015

Intrucat s-a constatat faptul ca societatea nu a respectat principiul valorii de piata, in conformitate cu prevederile art.11 alin.(4) lit.b) si art.19 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.5 alin(1) lit.b) din HG nr.1/2016 si coroborat cu art.7 alin.(1), art.8 si art.9 alin.(1) si alin.(2) din OPANAF 442/2016 privind Cuantumul tranzactiilor, termenele pentru intocmire, continutul si conditiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau al serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei aferente anului 2016, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea veniturilor impozabile de natura servicii de constructii prestate de catre XXXSA in beneficiul partii sale afiliate XX RO, cu suma totala de lei, din care aferenta anului 2016, folosind metoda cost plus, prin aplicarea cotei mediane de 3,93% asupra veniturilor de aceasta natura in valoare totala de lei, din care lei aferente anului 2016, astfel cum rezulta din anexa nr.3 la Raportul de inspectie fiscala.

3.In perioada supusa verificarii XXXSA a realizat venituri din prestari de servicii aferente activitatilor de asternere de asfalt catre XX RO

Aceasta categorie de tranzactii a fost analizata din punct de vedere al conformitatii cu principiul valorii de piata in cuprinsul DPT pentru anul 2016, valoarea acestora insumand lei si s-a desfasurat in baza comenzilor lansate de catre XX RO catre XX, cu numerele:,,, si

Aceste activitati au fost desfasurate prin intermediul unei echipe (i.e. un esalon de asfalt) formata din sapte angajati ai Companiei si urmatoarele utilaje: finisor, cilindru, gudronator si furgoneta cu cabina dubla. In cadrul acestei categorii de tranzactii, pretul de transfer a fost stabilit ca un tarif zilnic a carui valoare a fost de RON/zi in luna aprilie 2016 (calculat in anul 2014) si RON/zi in perioada mai - septembrie 2016 (tarif actualizat in luna mai 2016). Acest tarif zilnic s-a determinat prin estimarea costurilor cu salariile muncitorilor precum si a celor aferente utilajelor care intra in alcatuirea esalonului de asfalt, considerandu-se ca intr-un an se desfasoara astfel de activitati pe parcursul a 80 de zile.

Societatea a acceptat Metoda cost-plus care poate fi utilizata in tranzactii avand ca obiect vanzarea de bunuri fabricate intern sau prestarea de servicii,

bazandu-se pe majorarea costurilor inregistrate de catre furnizor/prestator in relatie cu bunul vandut fabricat/serviciul prestat, cu o marja de profit corespunzatoare sectorului sau de activitate, pe motivul:

„satisfacerea tuturor cerintelor informationale; mai mult, in determinarea pretului de transfer aplicat in cadrul prezentei categorii de tranzactii, XXXutilizeaza o metodologie de tip cost-plus”.

Aceste costuri au fost reprezentate atat de salariile muncitorilor, precum si de costurile aferente utilajelor utilizate de acestia in procesul de asternere de asfalt precum: costuri cu chiria, costuri cu carburantul, costuri cu reparatiile necesare, etc.

Ele au fost insumate si apoi exprimate sub forma unui cost zilnic aferent esalonului de asfalt, considerandu-se ca într-un an se desfasoara astfel de activitati pe parcursul a 80 de zile. Aceeasi calculatie de cost este utilizata de catre XXXsi atunci cand isi bugeteaza pretul pe care il va aplica in relatie cu partenerii independenti catre care prestează servicii de construcții.

Societatea apreciază că totalitatea costurilor înregistrate în vederea susținerii activitatilor desfășurate de eşalonul de asfalt ofera o masura obiectiva asupra resurselor consumate in scopul generarii de beneficii economice pentru XXXsau XX RO, iar utilizarea acestei baze de cost in scopul calcularii pretului de transfer aferent prezentei categorii de tranzacții este justificată din punct de vedere economic și în conformitate cu regulile de prețuri de transfer.

În mod contrar metodei cost-plus acceptată de societate, în urma evaluării marjei de profit concluzionează că peste elementele de cost menționate anterior XXXnu adaugă o marja de profit, aplicarea acestei metodologii avand la baza contextul economic al tranzactiei, colaborarea care a dat naștere tranzacției fiind privită de fapt ca o structura de participare la costuri, structura care presupune efectuarea unui efort comun al partilor implicate pentru a acoperi cheltuielile aferente desfasurarii unor activitati de interes comun. Astfel spus, scopul unei structuri de participare la costuri nu este de a genera profit pentru entitatea care coordoneaza intreaga activitate ci de a asigura o acoperire eficientă a costurilor.

Societatea practica totusi o marja de profit de 2% pentru acelasi tip de tranzactii in anul 2019 asa cum rezulta din Contractul incheiat între XX S.R.L. si XXXSA (anexa nr.8 la adresa nr..... inregistrata la I.F XXX sub nr..... de completare a DPT), privind Atribuirea de lucrare a antreprenorului general XX S.R.L. pentru executarea „*Lucrarii de frezare si asternere covor asfaltic*” care prevede prețuri de frezare si asternere asfalt in functie de randamentul zilnic (mp/zi) care include cheltuielile directe cu costurile cu manopera, combustibil si utilaje, cheltuielile indirecte la care se adauga 2% profit, tip de lucrari care au fost tratate separat în cuprinsul DPT la capitolul 4.6 „*Alocarea de costuri aferente activitatilor de asternere de asfalt de catre XXXcatre XX RO*”.

Întrucat în anul 2016 societatea a desfășurat acest tip de tranzacții fără continut economic, fara sa produca avantaje economice, beneficii, organele de inspectie fiscala au procedat in conformitate, cu prevederile art.11 alin.(4) lit.b) si art.19 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.5, alin(1) lit.b) din HG nr.1/2016 si coroborat cu art.7 alin.(1) din OPANAF 442/2016 privind Cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, la ajustarea veniturilor aferente rezultatului fiscal obtinute de catre

XXXSA din activitatile de așternere de asfalt de în beneficiul XX RO cu marja de profit de 2%, pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției cu suma totala de lei, din care lei aferentă anului 2016:

2015-..... lei x 2%=..... lei

2016-..... lei x 2%=..... lei

4. In perioada supusa verificarii, 01.01.2015-31.12.2019, societatea XXXSA a inregistrat in evidenta contabilă, cheltuieli cu serviciile de paza , cheltuieli cu consumul de energie electrica, taxe salubritate si taxe exploatare ANRM Balastiera XX, in valoare totala de lei, din care lei aferente anului 2016, în baza facturilor emise de către furnizori (en.electrica:XX SA, XX SR, XX SA, XX SA, salubritate: XX S.R.L., paza: XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., taxe exploatare (ANRM) in legatura cu locațiile inactive deținute de societate (Balastiera XX, XX , XX , XX) în care, în întreaga perioada supusa verificarii nu s-au desfasurat niciun fel de activitati economice si implicit nu au fost realizate venituri impozabile, astfel cum rezultă din anexa nr. 4 la RIF.

Întrucat, in conformitate cu prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, cheltuielile în sumă totala de lei, din care lei efectuate in anul 2016 cu locațiile inactive în care nu s-a desfasurat nicio activitate economica și care nu au generat venituri impozabile, sunt considerate cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la determinarea rezultatului fiscal care se calculează potrivit art.19 alin.1 din acelasi act normativ, ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 . Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

În concluzie, în urma analizei dosarului preturilor de transfer organele de inspectie fiscala au ajustat veniturile din exploatare aferente rezultatului fiscal, cu diferentele de pret la vanzarea de asfalt către societăți afiliate si prin aplicarea marjei de profit asupra veniturilor din exploatare reprezentand servicii de constructii către societăți afiliate, rezultând astfel venituri din exploatare calculate suplimentar in suma totala de lei.

Avand in vedere veniturile impozabile stabilite suplimentar in suma totala de lei si cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar in suma totala de lei, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea rezultatului fiscal aferent anului 2016 potrivit prevederilor art.19 alin.(1), art.31 alin.(1) si art.41 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completarile ulterioare tinand cont de influenta fiscala aferenta anului 2016 rezultata in urma controlului în suma totala de lei.

Astfel, fata de pierderea fiscala calculata si declarata de catre societate prin Declaratia privind impozitul pe profit aferenta anului fiscal 2016 in suma de lei, in urma recalcularii, pierderea fiscala de recuperat in anii urmatori este in suma de lei, rezultand diminuarea pierderii fiscale cu suma totala delei (..... lei aferenta anului 2015 +..... lei aferenta anului 2016) .

Situatia privind modul de calcul de recalculare a bazei de impozitare suplimentara a impozitului pe profit respectiv de recalculare a pierderii fiscale este prezentat in anexa nr. 5 la Raport de inspectie fiscala.

ANUL FISCAL 2017

În cursul anului 2017, XXXSA a efectuat prestări de servicii in domeniul constructiilor in beneficiul părții afiliate, XX, în baza unor contracte de subantrepriză, în valoare totală de lei.

În vederea evaluării respectării principiului valorii de piață în cadrul tranzacțiilor de această natură, potrivit DPT, metodologia folosită de determinare a prețurilor de transfer a fost determinată prin utilizarea mai multor mecanisme și a fost expusă anterior la anii 2015-2016.

Cheltuielile cu serviciile de pază, consumul de energie electrică, taxele salubritate și taxele exploatare ANRM efectuate în anul 2017 au fost în sumă de **din total valoare de lei.**

Aceste cheltuieli au fost înregistrate în evidența contabiă în baza facturilor emise de către furnizori (en.electrica: XX SA, XX SR, XX SA, XX SA, salubritate: XX S.R.L., paza: XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., taxe exploatare:ANRM) în legatură cu locațiile inactive deținute de societate (Balastiera XX, YY, XX , XX) în care, în întreaga perioada supusă verificării nu s-au desfășurat niciun fel de activități economice și implicit nu au fost realizate venituri impozabile, astfel cum rezulta din anexa nr.4 la RIF.

Întrucât, în conformitate cu prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, cheltuielile in suma totala de lei, din care lei efectuate in anul 2017 cu locațiile inactive în care nu s-a desfășurat nicio activitate economică și care nu au generat venituri impozabile, sunt considerate cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la determinarea rezultatului fiscal aferent anului 2017 care se calculează potrivit art.19 alin.1 din același act normativ, ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

În concluzie, în urma analizei dosarului preturilor de transfer organele de inspectie fiscala au ajustat veniturile din exploatare aferente rezultatului fiscal prin aplicarea marjei de profit asupra veniturilor din exploatare reprezentand servicii de constructii către societăți afiliate, rezultand astfel venituri din exploatare calculate suplimentar în suma totala de lei.

Avand in vedere veniturile impozabile stabilite suplimentar în sumă totală de lei și cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar în sumă totală de lei, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea rezultatului fiscal aferent anului 2017 potrivit prevederilor art.19 alin.(1) art.31 alin.(1) și art.41 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ținând cont de influența fiscală aferentă anului 2017 rezultată în urma controlului in suma totala de lei.

Astfel, față de pierderea fiscală calculată și declarată de către societate prin Declarația privind impozitul pe profit aferentă anului fiscal 2017 în suma de lei, în urma recalculării, pierderea fiscală de recuperat în anii următori este în suma de lei, rezultând diminuarea pierderii fiscale cu suma totală de lei (..... lei aferentă anului 2015 +..... lei aferentă anului 2016+..... lei aferentă anului 2017) .

Situația privind modul de calcul de recalculare a bazei de impozitare suplimentară a impozitului pe profit respectiv de recalculare a pierderii fiscale este prezentat în anexa nr. 5 la Raportul de inspecție fiscală.

ANUL FISCAL 2018

Organele de inspecție au constatat că XXXSA a efectuat în perioada supusă verificării, vânzări de asfalt către persoana afiliată XX pe baza contractelor încheiate între părți, după cum urmează: contractul nr. (valabil pentru anii 2017 și 2018) .

În cursul anului 2018, XXXSA a efectuat vânzări de asfalt în cantitate totală de 39.920,20 to, în valoare totală de lei, din care, 23.862 to în valoare totală de lei către XX S.R.L. persoana afiliată.

Analiza dosarului prețurilor de transfer a fost finalizată anterior la anii 2015-2016.

De asemenea organele de inspecție fiscală au constatat că societatea XXXSA a înregistrat în evidența contabilă, în anul 2018, cheltuieli cu serviciile de pază, cheltuieli cu consumul de energie electrică, taxe salubritate și taxe exploatare ANRM Balastiera XX, în sumă de..... lei din valoare totală de lei, înregistrare efectuată în baza facturilor emise de către furnizori (en.electrica:XX SA, XX SR, XX SA, XX SA, salubritate: XX S.R.L., paza: XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., taxe exploatare:ANRM) în legătură cu locațiile inactive deținute de societate (Balastiera XX, XX, XX, XX) în care, în întreaga perioadă supusă verificării nu s-au desfășurat niciun fel de activități economice și implicit nu au fost realizate venituri impozabile, astfel cum rezulta din anexa nr.4 la RIF.

Întrucât, în conformitate cu prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, cheltuielile în sumă totală de lei, din care..... lei efectuate în anul 2018 cu locațiile inactive în care nu s-a desfășurat nicio activitate economică și care nu au generat venituri impozabile, sunt considerate cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la determinarea rezultatului fiscal care se calculează potrivit art.19 alin.1 din același act normativ, ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 . Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

În urma analizei dosarului prețurilor de transfer organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile din exploatare aferente rezultatului fiscal, cu diferențele de preț la vânzarea de asfalt către societăți afiliate, rezultând astfel venituri din exploatare calculate suplimentar în sumă totală de lei.

Avand in vedere veniturile impozabile stabilite suplimentar în suma totala de lei și cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar in suma totala de..... lei, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea rezultatului fiscal aferent anului 2016 potrivit prevederilor art.19 alin.(1), art.31 alin.(1) si art.41 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Coul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ținand cont de influența fiscală aferentă anului 2018 rezultată in urma controlului în sumă totală de lei.

Astfel, față de pierderea fiscală calculată și declarată de către societate prin Declaratia privind impozitul pe profit aferenta anului fiscal 2018 în sumă de, în urma recalculării, pierderea fiscală de recuperat în anii urmatori este în sumă de lei, rezultand diminuarea pierderii fiscale cu suma totală de lei (..... lei aferenta anului 2015 +..... lei aferenta anului 2016+..... lei aferenta anului 2017+ lei aferenta anului 2018) .

Situația privind modul de calcul de recalculare a bazei de impozitare suplimentară a impozitului pe profit respectiv de recalculare a pierderii fiscale este prezentat in anexa nr. 5 la Raportul de inspectie fiscală.

ANUL FISCAL 2019

Din verificările efectuate organele de inspecție au constatat faptul ca XXXSA a efectuat în perioada supusă verificării, vânzări de asphalt către persoana afiliată, XX, pe baza contractelor incheiate intre parti, pentru anul 2019, contractul nr. și prestări de servicii în domeniul construcțiilor în baza unor contracte de subantrepriză.

În cursul anului 2019, XXXSA a efectuat vânzări de asphalt în cantitate totală de 10.974 to, în valoare totală de lei, din care, 7.558 to în valoare totala de lei și prestari de servicii în domeniul construcțiilor în beneficiul XX în valoare totala de lei.

Metodologia utilizata în determinarea prețurilor de transfer și analiza dosarului prețurilor de transfer au fost explicitate YYliat anterior la anii 2015-2016.

De asemenea organele de inspecție au constatat că societatea a înregistrat in evidenta contabila, cheltuieli cu serviciile de pază, cheltuieli cu consumul de energie electrică, taxe salubritate și taxe exploatare ANRM Balastiera XX, în valoare totală de lei, din care..... lei aferente anului 2019, în baza facturilor emise de catre furnizori (en.electrica:XX SA, XX SR, XX SA, XX SA, salubritate: XX S.R.L., paza: XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., taxe exploatare: ANRM) în legatura cu locațiile inactive deținute de societate (Balastieră XX, YY, XX, XX) în care, în întreaga perioadă supusă verificării nu s-au desfășurat niciun fel de activități economice și implicit nu au fost realizate venituri impozabile, astfel cum rezultă din anexa nr.4 la RIF.

Întrucât, în conformitate cu prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, cheltuielile în sumă totală de lei, din care..... lei efectuate în anul 2019 cu locațiile inactive în care nu s-a desfășurat nicio activitate economică și care nu au generat venituri impozabile, sunt considerate cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la determinarea rezultatului fiscal care se calculează potrivit art.19 alin.1 din acelasi act normativ, ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente

similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

În urma analizei dosarului prețurilor de transfer organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile din exploatare aferente rezultatului fiscal, cu diferențele de preț la vanzarea de asfalt către societăți afiliate și prin aplicarea marjei de profit asupra veniturilor din exploatare reprezentând servicii de construcții către societăți afiliate, rezultând astfel venituri din exploatare calculate suplimentar în suma totală de lei.

Având în vedere veniturile impozabile stabilite suplimentar în suma totală de lei și cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar în sumă totală de..... lei, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea rezultatului fiscal aferent anului 2019 potrivit prevederilor art.19 alin.(1), art.31 alin.(1) și art.41 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de influența fiscală aferentă anului 2019 rezultată în urma inspecției fiscale în sumă totală de lei.

Astfel, față de pierderea fiscală calculată și declarată de către societate prin Declarația privind impozitul pe profit aferentă anului fiscal 2019 în sumă de lei, în urma recalculării, pierderea fiscală de recuperat în anii următori este în suma de lei, rezultând diminuarea pierderii fiscale cu suma totală delei (..... lei aferentă anului 2015 +..... lei aferentă anului 2016+ lei aferentă anului 2017+ lei aferentă anului 2018+ lei aferentă anului 2019) .

Situația privind modul de calcul de recalculare a bazei de impozitare suplimentară a impozitului pe profit respectiv de recalculare a pierderii fiscale este prezentat în anexa nr. 5 la Raportul de inspecție fiscală.

Pentru perioada supusă inspecției, respectiv 01.01.2015-31.12.2019 baza de impozitare a impozitului pe profit a suferit modificări în urma inspecției fiscale parțiale cu suma totală delei (..... lei venituri impozabile suplimentare și lei cheltuieli nedeductibile fiscal suplimentare), organele de inspecție fiscală au stabilit diminuarea pierderii fiscale cu suma totală delei, astfel cum rezultă din anexa nr.5 la RIF, astfel:

- diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2015 cu suma de: lei,
- diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2016 cu suma de : lei,
- diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2017 cu suma de: lei,
- diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2018 cu suma de : lei,
- diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2019 cu suma de : lei.

Din total sumei delei, prin care se modifică baza de impozitare în sensul reducerii pierderii fiscale, societatea XXXcontestă suma de lei, cheltuieli nedeductibile.

II.2.Cu privire la TVA -perioada 01.01.2015-29.02.2021

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

2.1. Cu privire la TVA colectată suplimentar în sumă de lei

Societatea XXXSA a realizat în luna decembrie 2015 venituri din livrări intracomunitare de bunuri în Comunitate, respectiv în Marea Britanie, operațiuni ce intra în sfera de aplicare a TVA conform art. 128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, conform facturii emise de catre societatea verificata, respectiv XXXSA, nr., către partenerul XX Marea Britanie, avand cod de TVA, aceasta vinde un utilaj reprezentând „combina de tratament bitum”, nr. inventar, serie utilaj,tip MAN 26-414, an fabricatie 2000, in valoare de euro, respectiv lei.

Organele de inspectie mentioneaza că, pentru această tranzacție, societatea verificată a incheiat contractul de vanzare-cumparare nr. cu partenerul XX Marea Britanie și că operatiunile reprezentand livrari intracomunitare de bunuri sunt realizate de catre o persoană impozabilă în conformitate cu art. 127 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare.

De asemenea, conform prevederilor art. 132 alin. 1 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, si pct. 10 (1) din HG nr. 44/2004, cu modificarile si completările ulterioare, locul livrării intracomunitare este considerat locul unde se gasesc bunurile in momentul cand incepe expedierea sau transportul, respectiv Romania.

Veniturile obținute din livrările intracomunitare de bunuri reprezintă operatiuni scutite de taxa cu drept de deducere in conformitate cu prevederile art. 143 alin. 2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare, in conditiile in care livrarea se efectueaza catre o persoana care ii comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru.

Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, trebuie justificata potrivit art. 10, alin. (1) din OMF nr. 2222/2006 modificat prin OMFP nr. 3419/2009, cu urmatoarele documente:

- factura care contine informatiile de la art.155 alin.5, respectiv art.319 alin. (20) din Codul fiscal, in care este mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru;

- documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania (locul de plecare) in alt stat membru al Comunitatii Europene (locul de sosire) conform datelor inscrise in CMR;

- contractul incheiat intre XXXSA si beneficiarul livrarii intracomunitare, respectiv partenerul XX din Marea Britanie.

Au fost verificate documentele ce atesta efectuarea livrarii intracomunitare, constatandu-se de catre organele de inspectie fiscala, urmatoarele aspecte:

- societatea verificata nu a prezentat un document de transport (CMR), care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania (locul de plecare) in alt stat membru al Comunitatii Europene (locul de sosire) conform datelor inscrise in CMR.

Organele de inspectie subliniaza că singurul document de transport prezentat este un CMR, unde se precizeaza că locul de plecare (încarcare) al utilajului este societatea S.R.L.Romania, avand CUI RO, la data de 20.01.2016 și ca transportatorul bunului este societatea S.R.L. fara insa a fi confirmat de catre beneficiar, nefiind mentionata semnatura /stampila beneficiarului, precum si data primirii (anexa nr. 6).

Avand în vedere Instructiunile de aplicare a scutirii de TVA pentru operatiunile prevazute la art.143 alin. 2 lit. a) aprobate prin OMFP 2222/2006, conform art. 10 alin. (1):

„Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare,

cu exceptiile de la pct. 1 si 2 ale aceleiasi litere a), se justifica pe baza urmatoarelor documente:

a) *factura care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si in care sa fie mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru;*

b) *documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru si, dupa caz,*

c) *orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vanzare/cumparare, documentele de asigurare.’’*

Avand in vedere faptul ca societatea XXXSA nu a putut prezenta un document de transport (CMR) confirmat de beneficiar, nu poate justifica scutirea de TVA.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la taxarea operatiunii de livrare intracomunitara prin aplicarea cotei de TVA prevazuta la art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in procent de 24%, asupra bazei de impozitare prevazute la art 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede :

„Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din :

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

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit o **TVA suplimentara in suma de lei** (.....lei x 24 % =..... lei), aplicand cota de TVA de 24% asupra bazei de impozitare de lei.

Organele de inspectie fiscala au verificat valabilitatea codurilor partenerilor din Comunitate prin solicitarea nr....., transmisă Compartimentului de Informatii Fiscale din cadrul A.J.F.P. XXX (anexa nr. 6), acestea fiind valabile conform raspunsului primit prin adresa nr.

2.2. Cu privire la TVA colectată în sumă totală de lei

În perioada verificata, societatea XXX SA a realizat venituri din vânzare de asfalt către clientul XX S.R.L., conform contractului si a Actului Aditonal nr..... (anexa nr. 8).

Astfel, in baza actului aditional mai sus mentionat, organele de inspectie au constatat că societatea XXXSA emite facturi (în roșu) de bonificații clientului XX S.R.L., societate afiliata, reprezentand acordarea unui discount de 25% la vanzarea de asfalt ce depaseste cantitatea de 17.000 tone, în suma delei astfel:

- factura/31.12.2016, in valoare totala de lei, baza de impozitate in suma de.....lei si TVA în sumă de lei;

- factura/31.12.2016, in valoare totala de lei, baza de impozitate in suma de lei si TVA in suma de lei;

- factura/31.12.2016, in valoare totala de lei, baza de impozitate in suma de lei si TVA in suma de lei;

- factura/31.12.2016, in valoare totala delei, baza de impozitate in suma de lei si TVA in suma de lei;

- factura/31.12.2016, in valoare totala de lei, baza de impozitate in suma de lei si TVA in suma de lei; (anexa nr. 8)

Organele de inspectie fiscală au solicitat explicatii scrise cu privire la acordarea acestor bonificatii societatii afiliate XX S.R.L. (anexa nr. 8), astfel la intrebarea pusa domnului in calitatea de imputernicit al administratorului : „Vă rugăm să precizați în ce scop au fost acordate în anul 2016 societății afiliate XX ROMÂNIA bonificatii in valoare totală de lei în procent de 25% din valoarea livrărilor de asphalt aferente anului 2016?”, acesta a precizat ca: „Scopul acordării discount-ului de cantitate, conform Actului Adițional Nr..... / 28.01.2016 a fost un acord comercial pentru angajarea unei producții de asphalt cat mai mare pentru 2016. Acest angajament era menit sa crească producția prin creșterea comenzilor din partea XX, in vederea obținerii unei producții cu costuri cat mai reduse, si astfel având posibilitatea de reduce costul de producție total cu intenția de a mari cota de piața. XX fiind afiliat si pre-finanțând toata activitatea de producție, prin plata in termen de 10 zile a producției ridicate raportat la un termen de plata de 30 zile la furnizori, a fost singurul căruia i se putea acorda un discount, având in vedere disciplina de plata a partenerilor independenți. In anul 2016, livrările efective către XX au reprezentat aproximativ 50% din totalul producției de asphalt.Fără aceste livrări, componenta fixa a costului de producție ar fi fost dubla.”

Organele de inspectie au constatat că societatea a acordat aceste reduceri de pret catre partea afiliata XX S.R.L. in procent de 25% care au condus la scaderea pretului de vanzare sub pretul de productie, in conditiile in care societatea avea obligatia efectuării tranzactiilor de această natura la pretul de piata.

Organele de inspectie menționează faptul ca, societatea a emis facturile de discounturi in valoare totala delei si TVA aferenta in suma totala de lei in baza unui act aditional incheiat ulterior datei contractului, act aditional care nu poarta semnaturile si nu angajeaza raspunderea reprezentantilor legali ai partilor contractante .

Se precizeaza urmatoarele acte normative din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si H.G. nr. 1/2016 cu modificarile si completarile ulterioare :

-art. 286 - „Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

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

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

-art. 286 (4) „Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

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

- La punctul 31 ain.(1) din H.G. nr. 1/2016 cu modificarile si completarile ulterioare se precizează: „În sensul art. 286 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări”.

-art. 287-Ajustarea bazei de impozitare

„ Baza de impozitare se reduce in urmatoarele situatii:

c) *În cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 286 alin. (4) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor*”.

Întrucât prin discounturile acordate societatea XXX SA a ajustat în mod artificial efectul fiscal prin diminuarea nejustificată a bazei de impozitare a TVA sub pretul de producție, coroborat cu modul de întocmire a documentelor care au stat la baza ajustării organele de inspecție fiscală consideră ca aceasta a fost diminuată în mod eronat, fiind încălcate prevederile art. 286 alin. (4), lit. a), din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu punctul 31 alin. (1) din H.G. nr. 1/2016 cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au colectat o TVA suplimentară în suma de lei, aferentă facturilor de bonificații (în roșu) acordate clientului XX S.R.L., reprezentând acordarea unui discount de 25% la vânzarea de asfalt, conform art. 291, alin.(1), lit. a), din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în cota de 20%, aplicate unei baze de impozitare delei, conform art. 286 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„ Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării:

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

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

2.3. Cu privire la TVA deductibilă, în sumă de lei

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe cu privire la dreptul de deducere:

În perioada verificată, societatea achiziționează servicii de pază pentru diverse obiective inactive (puncte de lucru) de la diversi furnizori precum și servicii de furnizare energie electrică și servicii de evacuare deseuri. Obiectivele în cauză sunt situate astfel: XX -sediul, XX , XX , XX.

La aceste obiective, în perioada verificată respectiv 01.01.2015-29.02.2020, societatea XXXSA nu a desfășurat activitate.

Având în vedere faptul că pentru locațiile în care societatea nu a desfășurat activitate societatea XXX SA a dedus TVA aferentă facturilor de servicii de pază, servicii de furnizare energie electrică și servicii de evacuare deseuri de la diversi furnizori, organele de inspecție fiscală ajustează dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Actele normative încălcate:

-art. 148 alin.(1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015, coroborat cu punctul 53 alin (6) lit. b) din H.G. nr. 44/2004 :

„(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.

„(6) În baza art. 148 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal,, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei.

Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:

c) 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”.

- art. 304 alin.(1) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 01.01.2016 coroborat cu punctul 78 alin (6) lit.b):

„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 sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate. ”

„(6) În baza art. 304 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, persoana impozabilă realizează o ajustare pozitivă sau, după caz, trebuie să efectueze o ajustare negativă a taxei deductibile în situații precum:

„b) alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care nu dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, precum și alocarea de servicii neutilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere;”

Având în vedere actele normative mai sus menționate și faptul că societatea nu a putut face dovada că a realizat operațiuni taxabile la aceste locații, organele de inspecție fiscală ajustează dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă achizițiilor de servicii efectuate pentru aceste locații.

Societatea încalcă prevederile art. 148 alin.(1) lit c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015, coroborat cu punctul 53 alin (6) lit. b), din Hg. nr. 44/2004 și art. 304 alin.(1) lit. c), din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 01.01.2016 coroborat cu punctul 78 alin (6) lit.b) modalitatea de calcul a ajustării TVA aferentă locațiilor inactive, este prezentată în anexa nr. 7.

Cu privire la documentele furnizate de societate, în timpul controlului, în data de 05.02.2021 prin e-mail, aceste documente constau în oferte de preț făcute de diverse persoane fizice și juridice, precum și un contract de vânzare/cumpărare încheiat cu societatea XX S.R.L., încheiat 30.10.2020. Menționăm faptul că majoritatea acestor oferte, precum și contractul de vânzare-cumpărare sunt datate în afara perioadei verificate(anexa nr. 16).

Având în vedere cele mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în suma totală de lei (..... lei+..... lei +..... lei), la o bază de impozitare în suma de lei.

II.3 Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr., A.J.F.P. YY a stabilit dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, după cum urmează:

- dobânzi =..... lei
- penalități de întârziere = lei

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr., A.J.F.P. YY a stabilit penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestată și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

III.A. Procedura

Cauza supusă soluționării este dacă sunt întemeiate afirmațiile societății cu privire la anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr., anularea Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. XX și anularea Raportului de inspecție fiscală nr..... deoarece sunt lipsite de temei legal.

Cu privire la nelegalitatea și netemeinicia actelor contestate organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art. 46 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare Decizia de impunere nr....., cuprinde toate elementele unui Act administrativ fiscal:

- „a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului”

și a fost comunicat societății conform art. 47 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală la data de 24.03.2021.

Se poate observa ca atât în Decizia de impunere nr..... la pct.2.1.2 cât și în Decizia de modificare a bazei de impunere nr. la pct.2.1.2 , organele de inspecție fiscală au completat motivul de fapt, astfel încât consideram ca actele administrative mai sus menționate nu sunt afectate de vicii de forma cum greșit susține petenta.

De asemenea, organul de soluționare reține că potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, unde se precizează:

„art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

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

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

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;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Mai mult, 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 precum care să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49, alin. (1), lit. b) din Codul de procedură fiscală, precum și situațiile care pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal.

În speță:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr....., prin care s-a stabilit TVA stabilită suplimentar în sumă de lei, din care societatea contestă în parte, suma de lei ; - Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, nr. materializată prin diminuarea pierderii fiscale cu suma totală delei, din care

societatea contestă în parte suma de lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile cu serviciile de pază, consumul de energie electrică, taxe de salubritate și taxe de exploatare ANRM aferente locațiilor inactive ale XXXSA; emise de A.J.F.P. YY - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.;

cuprind toate elementele prevăzute la art. 49 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se constată că actele administrativ fiscale au fost întocmite de organele fiscale competente a efectua inspecția fiscală la acest contribuabil, iar decizia nu este afectată de o gravă și evidentă eroare.

Față de cele anterior prezentate, întrucât viciile de procedură invocate de petentă sunt nefondate, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere, organul de soluționare urmând a proceda la soluționarea pe fond a contestației.**

III.B. Fond

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr....., prin care s-a stabilit TVA stabilită suplimentar în sumă de lei, din care societatea contestă în parte, suma de lei ; -Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, nr. materializată prin diminuarea pierderii fiscale cu suma totală delei, din care societatea contestă în parte suma de lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile cu serviciile de pază, consumul de energie electrică, taxe de salubritate și taxe de exploatare ANRM aferente locațiilor inactive ale XXX SA; emise de A.J.F.P. YY - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.;

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr., emisă de A.J.F.P. YY, prin care s-au stabilit penalități de nedeclarare în sumă de lei;

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr., , emisă de A.J.F.P. YY, prin care s-au stabilit dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de lei.

III.B.1. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, nr.

În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în valoare de lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal reducerea pierderii fiscale, în condițiile în care XXXumentele nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.

În fapt, organele de inspecție au constatat din verificarea documentelor puse la dispoziție că, în perioada supusa verificării, 01.01.2015-31.12.2019, societatea XXX SA a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli cu serviciile de pază, cheltuieli cu consumul de energie electrică , taxe salubritate și taxe exploatare ANRM

Balastiera XX, în valoare totala de lei, în baza facturilor emise de către furnizori (en.electrica:XX SA, XX SR, XX SA, XX SA, salubritate: XX S.R.L., paza: XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., taxe exploatare: ANRM) în legătura cu locațiile inactive deținute de societate (Balastiera XX, YY, XX, XX) în care, în întreaga perioadă supusă verificării nu s-au desfășurat niciun fel de activități economice și implicit nu au fost realizate venituri impozabile, astfel cum rezultă din anexa nr.4 la RIF.

Pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015, în conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, motiv pentru care cheltuielile efectuate în perioada supusă verificării cu locațiile inactive care nu au generat niciun fel de venituri impozabile în suma totala de..... lei sunt considerate cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la determinarea profitului impozabil, care se calculează potrivit art.19 alin.1 din același act normativ, ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal.

Pentru perioada 01.01.2016-31.12.2019, în conformitate cu prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, iar ca urmare cheltuielile în suma totala de lei, efectuate cu locațiile inactive în care nu s-a desfășurat nicio activitate economică și care nu au generat venituri impozabile, sunt considerate cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la determinarea rezultatului fiscal care se calculează potrivit art.19 alin.1 din același act normativ, ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

Petenta susține că:

- Organele de inspecție au considerat eronat încadrarea cheltuielilor cu serviciile de paza, energie electrica, salubritate, taxele de exploatare ANMR aferente locațiilor inactive în categoria cheltuielilor nedeductibile, acestea reprezintă cheltuieli vitale pentru buna funcționare a oricărei companii, invocând totodată prevederile relevante ale Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor;

- Ulterior inspecției fiscale, o parte din aceste imobile au fost vândute și a anexat în acest sens copii duplicate de pe Contractele de vânzare cu încheiere de autentificare (anexa nr.6 la contestație):

-nr..... încheiat între XXX SA, vânzător și SC YY S.R.L., cumpărător având ca obiect vânzarea de imobile în loc. XX ;

-nr..... încheiat între XXX SA vânzător și SC YY S.R.L.- cumpărător , având ca obiect vânzarea de imobile în loc. XX ;

-nr..... încheiat între XXX SA vânzător și XX - cumpărător , având ca obiect vânzarea de imobile în loc. XX

-nr..... încheiat între XXX SA vânzător și XX și - cumpărător, având ca obiect vânzarea de imobile în loc. XX

-nr..... încheiat între XXX SA vânzător și XX- cumpărător , având ca obiect vânzarea de imobile (teren) în loc. XX.

-Are în vedere ca în perioada următoare să vândă și restul imobilelor aflate în proprietate și care nu sunt utilizate în mod constant în activitatea societății.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **Pentru anul 2015**, prevederile art.19 alin.(1), coroborate cu ale art.21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare

ART. 21 Cheltuieli

(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”

- **Pentru perioada 2016-2019**, prevederile art.19 alin.(1), coroborate cu ale art. 25 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.19 (1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și 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 (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.”

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Potrivit acestor prevederi legale, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății.

Prin urmare, din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuielile înregistrate în contabilitate conform reglementărilor contabile aplicabile sunt deductibile la determinarea rezultatului fiscal, potrivit principiilor generale din prevederile legale menționate mai sus.

Din analiza documentelor atașate la dosarul cauzei si potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

1. În perioada supusă verificării, 01.01.2015-31.12.2019, societatea XXX SA a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli cu serviciile de pază , cheltuieli cu consumul de energie electrică , taxe salubritate și taxe exploatare ANRM Balastiera XX, în valoare totală de lei, în baza facturilor emise de către furnizori (en.electrică:XX SA, XX SR, XX SA, XX SA, salubritate: XX S.R.L., pază: XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., taxe exploatare: ANRM) în **legătura cu locațiile inactive deținute de societate** (Balastiera XX, XX , XX, XX) în care, în întreaga perioadă supusă verificării, nu s-au desfășurat niciun fel de activități economice și implicit nu au fost realizate venituri impozabile.

2. XXX SA mai deține și alte bunuri imobiliare situate în diferite localități, XX, XX - pentru care aceasta nu a angajat cheltuieli similare cu servicii de pază, energie electrică, salubritate, etc., astfel încât susținerile acesteia cu privire la vitalitatea cheltuielilor pentru buna funcționare a oricărei companii, invocând totodată prevederile Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, nu pot fi considerate un XXXument care să conducă la modificarea constatărilor echipei de inspecție fiscală.

Cu privire la precizarea petentei ca în ceea ce privește cheltuielile aferente serviciilor de pază, consumului de energie electrică și serviciilor de salubritate, acestea reprezintă cheltuieli vitale pentru buna funcționare a oricărei companii, invocând totodată prevederile relevante ale Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, învederăm că acestea **trebuie să respecte și prevederile legale în ceea ce privește regimul deductibilității fiscale.** În acest sens, inclusiv cheltuielile reglementate prin acte normative în vigoare sunt considerate cheltuieli deductibile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor, respectiv în scopul desfășurării activității economice.

3 .Documentele furnizate în timpul inspecției fiscale reprezintă doar solicitări de cumpărare sau oferte de propunere de preț de cumpărare făcute de diverse persoane fizice și juridice și nicidecum oferte de vânzare, astfel din datele puse la dispoziție pentru perioada ian.2015-dec.2019 nu reiese intenția societății XXX SA de vânzare a anumitor bunuri imobiliare ci mai degrabă se dovedește intenția de cumpărare din partea anumitor persoane .

Cu privire la susținerile petentei că organele de inspecție fiscală au ignorat intenția clară a societății de a vinde imobilele aflate în locațiile în care nu a mai desfășurat activitate economică și a faptului că a primit o serie de oferte pentru vânzare acestora, iar o parte în special terenuri, au fost vândute în perioada ulterioară inspecției, au fost prezentate doar solicitări de cumpărare sau oferte de propunere de preț de cumpărare făcute de diverse persoane fizice și juridice și nicidecum oferte de vânzare, astfel:

- oferta de propunere de preț de cumpărare fără număr de înregistrare nici la ofertant și nici la XXX SA din data de 22.01.2021, formulată de persoana fizicăîn nume propriu dar cu stampila de la societatea YY S.R.L. care nu se poate identifica neavând CIF menționat, pentru terenurile și imobilele situate în XX, conform CF....., CF.....;

- solicitarea de cumpărare nr..... din data de 23.04.2014, înregistrată la SC XXX SA sub nr..... formulata de societatea XX S.R.L., pentru terenurile si imobilele situate in YY, conform CF

- oferta de propunere de preț transmisă pe cale electronică în mod indirect prinro din data de 18.02.2021, formulata de XX de pe adresa de email YY, pentru terenurile din XX;

- cererea de cumpărare înregistrată la XXX SA sub nr....., solicitata de XX locatar in imobil cu familia sa (fosta salariată a societății in perioada 1995-1999), pentru terenul si imobilul situate în sat XX nr.....

- oferta de cumpărare transmisă pe cale electronica d-lui XX din data de 19.11.2020, formulata de către persoana fizica XX , pentru imobilul situat in XX, jud XX pentru suma de..... euro și

- contractul de vânzare cu plata prețului în rate și cu rezerva dreptului de proprietate nr..... încheiat în data de 30.10.2020, între XXX SA în calitate de vânzător și XX S.R.L. în calitate de cumpărător, pentru imobilul situat în XX CF reprezentând teren intravilan curți construcții, teren construit cu grup social, clădire atelier, stație mixturi, magazine, încheiat cu plata în 12 rate trimestriale începând cu luna martie 2021, cu taxare inversa.

Totodată, societatea a mai anexat la Punctul de vedere formulat după încheierea inspecției fiscale, factura nr. emisă către XX S.R.L., reprezentând avans imobil situat în XX CF....., întocmită in baza Contractul de vânzare cu plata prețului in rate si cu rezerva dreptului de proprietate nr..... încheiat in data de 30.10.2020, între XXXSA, in calitate de vânzător si XX S.R.L., precum și schițe incomplete ale unor Decizii nesemnate ale asociaților societății XXXSA , fără număr și data (zi, luna) fiind menționat doar anul 2021, cu privire la aprobarea vânzării imobilelor situate în XX, XX, XX, XX, XX care nu sunt relevante pentru perioada supusa verificării .

Referitor la intenția societății XXX SA de vânzare a anumitor bunuri imobiliare organele fiscale apreciază că prin documentele mai sus menționate se arata intenția de cumpărare din partea anumitor persoane si nu intenția de vânzare din partea XXX SA, din care doar XX face parte din categoria locațiilor pentru care au fost stabilite cheltuieli nedeductibile, excepție făcând doar XX care face parte din categoria celor pentru care au fost stabilite cheltuieli nedeductibile, dar contractul prezentat este încheiat in afara perioadei supusa verificării cu rezerva dreptului de proprietate.

4. Mai mult decât atât, la contestația formulată, petenta nu a mai fost invocat Contractul de vânzare cu plata prețului in rate si cu rezerva dreptului de proprietate nr..... încheiat in data de 30.10.2020 si nici nu a prezentat Deciziile AGA complete, semnate si aprobate.

Contestatară a depus următoarele documente noi în susținerea cauzei care nu au fost prezentate nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea punctului de vedere, putându-se observa ca toate au fost încheiate la o data ulterioara finalizării acțiunii de inspecție fiscală:

Copii duplicate de pe Contractele de vânzare cu încheiere de autentificare (anexa nr.6 la contestație):

-nr..... încheiat între XXX SA, vânzător și SC YY S.R.L., cumpărător având ca obiect vânzarea de imobile în loc. XX ;

-nr..... încheiat între XXX SA vânzător și SC YYS.R.L.- cumpărător , având ca obiect vânzarea de imobile în loc.XX ;

-nr..... încheiat între XXXSA vânzător și XX - cumpărător , având ca obiect vânzarea de imobile în loc. XX

-nr..... încheiat între XXX SA vânzător și XX și - cumpărător , având ca obiect vânzarea de imobile în loc. XX

-nr..... încheiat între XXX SA vânzător și XX- cumpărător , având ca obiect vânzarea de imobile în loc.XX

5. Echipa de inspecție fiscală a stabilit obligații fiscale suplimentare în sarcina societății verificate doar în legătura cu imobilele inactive situate XX și XX nu și în legătura cu cele situate în loc. XX și XX unde petenta nu a angajat cheltuieli cu servicii de paza, energie electrică, salubritate, etc.

Faptul că ulterior încheierii inspecției fiscale petenta a încheiat unele tranzacții de vânzări imobiliare, anexând la contestația formulată duplicatele unor contacte de vânzare-cumpărare, nu poate influența constatările efectuate în ceea ce privește impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2015-31.12.2019 deoarece au fost efectuate după terminarea controlului, fiind totodată în afara perioadei supuse verificării.

6. Referitor la vânzarea imobilelor, acestea au fost vândute în afara perioadei de inspecție ca imobilizări corporale, active ale societății contestatoare, nu ca și marfă.

În fapt, nu se puteau vinde altfel deoarece societatea a avut obiect de activitate producerea de asfalt și/sau servicii de asfaltare, etc. și nu activitate imobiliară.

Față de cele arătate mai sus, se reține că organele de inspecție au acționat în conformitate cu prevederile din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, respectiv:

- art. 113 alin. (2):

„(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
coroborat cu prevederile art. 6 alin. (1) și art. 7 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

- art. 6

“art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. ”

- art. 7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

„(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

Față de cele prezentate, întrucât în întreaga perioadă supusă verificării XXX SA nu a desfășurat niciun fel de activități economice în spațiile inactive (clădiri nelocuite, inactive) și nici producție din exploatare la Balastiera XX pentru care a plătit taxe ANRM, nefiind realizate și înregistrate venituri impozabile de nici o natura, cheltuielile efectuate în legătura cu aceste locații în suma totală de lei reprezintă cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Prin urmare, XXX argumentul societății potrivit căruia organele fiscale au stabilit eronat cheltuielile în sumă de lei ca și cheltuieli nedeductibile fiscal nu poate fi reținut având în vedere cele consemnate, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care XXX argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de societatea XXX S.A. împotriva Deciziei de impunere privind modificarea bazei impozabile ca urmare a inspecției fiscale la persoanele juridice nr. XX pentru baza impozabilă aferentă impozitului pe profit stabilită suplimentar în sumă de lei.

III.B.2. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr.....

III.B.2.1. În ceea ce privește TVA colectată în sumă de lei
Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de scutirea de TVA aferentă livrării intracomunitare de bunuri în Comunitate, respectiv Marea Britanie, în condițiile în care din instrumentarea și

fundamentarea constatărilor și a documentelor aflate la dosarul cauzei nu rezultă o altă stare de fapt decât cea constatată de organele fiscale.

În fapt, societatea XXX SA a realizat în luna decembrie 2015, venituri din livrări intracomunitare de bunuri în Comunitate, respectiv Marea Britanie, operațiuni ce intra în sfera de aplicare a TVA conform art. 128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform facturii emise de către societatea XXXSA nr. către partenerul XX Marea Britanie, având cod de TVA, aceasta vinde un utilaj reprezentând „*combina de tratament bitum*”, nr. inventar, serie utilaj, tip MAN 26-414, an fabricație 2000, în valoare de euro, respectiv lei.

Organele de inspecție au constatat că pentru această tranzacție, societatea verificată a încheiat Contractul de vânzare-cumpărare nr. cu partenerul XX Marea Britanie și că operațiunile reprezentând livrări intracomunitare de bunuri sunt realizate de către o persoană impozabilă în conformitate cu art. 127 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, conform prevederilor art. 132 alin. 1 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct. 10 (1) din HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, locul livrării intracomunitare este considerat locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, respectiv România.

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea XXX SA a prezentat în scopul justificării scutirii de TVA aferenta livrării intracomunitare de bunuri, documentul de transport, CMR, care nu conține toate informațiile prevăzute de formular și nici corelate cu factura de livrare, în sensul că **numele expeditorului utilajului zzz S.R.L.**, având CUI RO 0000000, este diferit de numele furnizorului XXXSA, datele beneficiarului nu sunt completate în caseta corespunzătoare nr.2, locul de descărcare nu este completat în caseta corespunzătoare nr.3, documentele de însoțire nu sunt înscrise în caseta corespunzătoare nr.5, CMR-ul nefiind confirmat de către beneficiar pentru primirea mărfii, nefiind menționată semnătura /stampila beneficiarului, precum și data primirii. Menționăm faptul că acest document prezentat, a fost anexat la Raportul de inspecție fiscală la anexa nr. 6.

Petenta precizează în legătură cu această livrare intracomunitară, deține Scrisoare de transport internațional CMR, atașată prezentei contestații, precum și o confirmare din partea xx LTD, care certifică realizarea operațiunii și faptul că utilajul a fost expedit în Germania, unde a ajuns în data de 23.01.2016.

Având în vedere acest fapt, petenta consideră că a fost îndeplinită condiția de scutire de TVA pentru livrarea către societatea din Marea Britanie xx LTD.

În drept, art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

La art. 143*) alin. (2) lit. a) din același act normativ, se precizează că sunt scutite de taxă:

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

iar, conform alin.(3) al aceluiași articol:

„(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, iar documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către ministrul finanțelor publice Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

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

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

Conform acestor prevederi legale, se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

În ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), respectiv scrisoarea de trăsură CMR, care la art. 5 precizează:

„1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putând să fie imprimare sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator.”

Prin urmare, exemplarul al doilea al scrisorii de trăsură, cel care însoțește marfa, este cel care va fi remis destinatarului mărfii și acesta este momentul din care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

Totodată, potrivit art.6 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- „1. Scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:
- a) locul și data întocmirii sale;
 - b) **numele și adresa expeditorului;**
 - c) numele și adresa transportatorului;
 - d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;
 - e) numele și adresa destinatarului;
 - f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;
 - g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;
 - h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;
 - i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și până la eliberare);
 - j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;
 - k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.[...]

3. Părțile pot insera în scrisoarea de trăsură orice altă indicație pe care ele o consideră utilă.”

Astfel, în temeiul prevederilor legale citate mai sus, scrisoarea de trăsură face dovada, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator.

Din analiza documentelor atașate la dosarul cauzei și potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

1. Societatea XXX SA a prezentat în scopul justificării scutirii de TVA aferenta livrării intracomunitare de bunuri, documentul de transport, CMR, care nu conține toate informațiile prevăzute de formular și nici corelate cu factura de livrare, în sensul că numele expeditorului utilajului este xx S.R.L., având CUI RO 1111111, diferit de numele furnizorului XXX SA, datele beneficiarului nu sunt completate în caseta corespunzătoare nr.2, locul de descărcare nu este completat în caseta corespunzătoare nr.3, documentele de însoțire nu sunt înscrise în caseta corespunzătoare nr.5.

2. Deși la contestație se atașează CMR-ul, întocmit sumar și incomplet, purtând semnătura și ștampila beneficiarului însoțit de o scrisoare în limba engleză

tradusă de un traducător autorizat din care reiese că destinația mărfii este în Germania, din aceasta nu reiese că livrarea mărfii a fost efectuată de XXX SA.

3. Conform CMR prezentat pentru justificarea scutirii, furnizorul utilajului este xx S.R.L..

Organul de soluționarea a contestației concluzionează că utilajul a fost recepționat de XX Marea Britanie, având cod de TVA, dar livrarea a fost efectuată de xx S.R.L..

Având în vedere aspectele mai sus menționate, documentul prezentat de societate care nu conține toate datele și informațiile prevăzute de formular, acestea nu sunt corelate cu factura de livrare, motiv pentru care nu poate să justifice scutirea de TVA și să ateste faptul că bunul a fost livrat la locul prevăzut pentru livrarea mărfii și care nu este menționat în documente.

Prin urmare, XXX argumentul societății potrivit căruia organele fiscale au stabilit eronat TVA în sumă de lei ca și TVA colectată pentru neacordarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată nu poate fi reținut având în vedere cele arătate mai sus, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

1. a) neîntemeiată, în situația în care XXX argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de societatea XXX S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. pentru suma de lei, reprezentând TVA.

III.B.2.2. Cu privire la TVA colectată în sumă totală de lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează TVA în sumă de 165.162 lei, în condițiile în care din instrumentarea și fundamentarea constatărilor și a documentelor aflate la dosarul cauzei nu rezultă o altă stare de fapt decât cea constatată de organele fiscale, iar pe de altă parte Adițional nr..... reprezintă document “pro cauza”.

În fapt, societatea XXX SA, a emis facturi (in roșu) de bonificații, clientului XX S.R.L. în baza contractului și ulterior a Actului Adițional nr....., reprezentând acordarea unui discount de 25% la vânzarea de asfalt, act încheiat ulterior contractului

În baza actului adițional mai sus menționat, organele de inspecție au constatat că societatea XXX SA a emis facturi (în roșu) de bonificații clientului XX S.R.L., societate afiliată, reprezentând acordarea unui discount de 25% la vânzarea de asfalt ce depășește cantitatea de 17.000 tone, în suma delei astfel:

- factura/31.12.2016, în valoare totală de lei, baza de impozitare în suma de.....lei și TVA în sumă de lei;

- factura/31.12.2016, in valoare totala de lei, baza de impozitate in suma de lei si TVA in suma de lei;
- factura/31.12.2016, in valoare totala de lei, baza de impozitate in suma de lei si TVA in suma de lei;
- factura/31.12.2016, in valoare totala delei, baza de impozitate in suma de lei si TVA in suma de lei;
- factura/31.12.2016, in valoare totala de lei, baza de impozitate in suma de lei si TVA in suma de lei.

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise cu privire la acordarea acestor bonificații societății afiliate XX S.R.L., astfel la întrebarea pusă domnului în calitate de împuternicit al administratorului : „*Vă rugăm să precizați în ce scop au fost acordate în anul 2016 societății afiliate XX ROMÂNIA bonificații în valoare totală de lei în procent de 25% din valoarea livrărilor de asfalt aferente anului 2016?*”, acesta a precizat ca: „*Scopul acordării discount-ului de cantitate, conform Actului Adițional Nr...../ 28.01.2016 a fost un acord comercial pentru angajarea unei producții de asfalt cât mai mare pentru 2016. Acest angajament era menit să crească producția prin creșterea comenzilor din partea XX, în vederea obținerii unei producții cu costuri cât mai reduse, și astfel având posibilitatea de a reduce costul de producție total cu intenția de a mări cota de piață. XX fiind afiliat și pre-finanțând toată activitatea de producție, prin plata în termen de 10 zile a producției ridicate raportat la un termen de plată de 30 zile la furnizori, a fost singurul căruia i se putea acorda un discount, având în vedere disciplina de plată a partenerilor independenți. În anul 2016, livrările efective către XX au reprezentat aproximativ 50% din totalul producției de asfalt. Fără aceste livrări, componenta fixă a costului de producție ar fi fost dublă.*”

Astfel, prin încheierea ulterioară a Actului Adițional nr..... și acordarea acestor reduceri de preț, societatea a ajustat baza de impozitare în baza unui act adițional (nr.....).

La actul adițional apar ca semnături, la reprezentat legal al societăților (vânzător și cumpărător), persoane care nu reprezintă societatea în fapt, la cumpărător apărând dl. zz, din partea societății XX S.R.L. (firma afiliată). Drept urmare, organele de inspecție fiscală concluzionează că părțile semnate nu sunt reprezentanții legali ai societății, fapt ce rezultă din Actul adițional nr....., anexat de petentă la prezenta contestație .

Petenta, prin Adresa transmisă inițial prin e-mail, înregistrată sub nr., și ulterior în original (nr. înregistrare D.G.R.F.P. XXX XX.....) face referire la persoanele care semnează Contractul de furnizare nr. și Actul adițional nr...../ 28.01.2016, dar referitor la dl. CC menționează că a fost salariat al societății XX.

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal: - „*Art. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării*

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

(...)e) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoana afiliata furnizorului/prestatorului potrivit prevederilor art. 7 pct. 26, baza de impozitare este considerata valoarea de piata in urmatoarele situatii:

1. atunci când contrapartida este mai mica decât valoarea de piata, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere in conformitate cu prevederile art. 297, 298 si 300;

2. atunci când contrapartida este mai mica decât valoarea de piata, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere in conformitate cu prevederile art. 297 si 300 si livrarea sau prestarea este scutita conform art. 292;

3. atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piata, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere in conformitate cu prevederile art. 297 si 300.”

(...)(4) Baza de impozitare nu cuprinde urmatoarele:

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

coroborate cu prevederile punctului 31 alin.(1) din H.G. nr. 1/2016 cu modificările si completările ulterioare se precizează: „, În sensul art. 286 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări”.

-,Art. 287-Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce in urmatoarele situatii:

(...)c) În cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 286 alin. (4) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor”.

Având in vedere prevederile legale de mai sus, se retine ca in cazul in care se acorda reduceri de preț dupa livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, baza impozabila a taxei pe valoarea adăugata se ajustează dupa efectuarea livrării/prestării sau dupa facturarea livrării/prestării.

De asemenea, potrivit acestor prevederi legale, pentru ajustarea bazei impozabile a TVA cu reducerile de preț acordate, acestea nu trebuie sa constituie, in fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări, exemplificându-se, in acest sens, ca daca un furnizor livrează bunuri si, potrivit înțelegerii dintre părți, furnizorul va acoperi orice cheltuieli cu eventualele remedieri sau reparații ale bunurilor livrate in condițiile in care aceste operațiuni sunt realizate de către client, acesta nu va putea considera ca sumele necesare acoperirii in cauza sunt considerate reduceri de preț, reprezentând in fapt remunerarea unui serviciu prestat de către client in contul sau.

Din analiza documentelor atașate la dosarul cauzei si potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscala, se rețin urmatoarele :

1. Societatea XXX SA a emis facturi (în roșu) de bonificații clientului XX S.R.L., societate afiliata, reprezentând acordarea unui discount de 25% la vânzarea de asfalt ce depășește cantitatea de 17.000 tone, în suma delei astfel:

- factura/31.12.2016, in valoare totala de lei, baza de impozitate in suma de.....lei si TVA în sumă de lei;

- factura/31.12.2016, in valoare totala de lei, baza de impozitate in suma de lei si TVA in suma de lei;
- factura/31.12.2016, in valoare totala de lei, baza de impozitate in suma de lei si TVA in suma de lei;
- factura/31.12.2016, in valoare totala delei, baza de impozitate in suma de lei si TVA in suma de lei;
- factura/31.12.2016, in valoare totala de lei, baza de impozitate in suma de lei si TVA in suma de lei.

Petenta a emis facturi (in rosu) de bonificații clientului XX S.R.L. in baza contractului si ulterior a Actului Adițional nr....., reprezentând acordarea unui discount de 25% la vânzarea de asfalt, act încheiat ulterior contractului

2. La actul adițional apar ca semnături, la reprezentat legal al societăților (vânzător și cumpărător), persoane care nu reprezintă societatea în fapt, la cumpărător apărând dl. zz, din partea societății XX S.R.L. (firma afiliată).

3.Contractului de furnizare nr. si anexa nr. 1 la contract încheiat între cele doua parti este semnat din partea XXX SA de către reprezentantul legal al societății, dl ZZ având calitate de director general, administrator si președintele consiliului de administrație si d-na zz in calitate de director economic iar din partea XX SRL este semnat de către dlXX având calitatea de director tehnic .

4. Actul Adițional nr..... la contractul de furnizare nr. , încheiat ulterior prin care Prețul a fost completat prin acordarea unui discount in funcție de cantitățile livrate, in cazul de fata 25%, a fost semnat din partea XXX SA de către o alta persoana pentru si in numele reprezentantului legal al societății, dl ZZ, si de către d-na XX , in calitate de director economic, iar din partea XX SRL a fost semnat de către dl.zz. având la acea data calitatea de consilier/expert/inspector/referent/economist, deși la reprezentant este menționat

La încheierea Contractului de furnizare nr. societatea XXX SA a fost reprezentata de către dl ZZ, având calitate de director general, si d-na XX , in calitate de director economic, iar societatea XX SRL a fost reprezentata de către dl. XX , având calitatea de director tehnic, si care conform Procurii speciale nr...../03.02.2015 depusa in probațiune pentru completarea contestației a fost împuternicit de către directorul general dl. ZZ sa reprezinte societatea XXXpentru operațiunile necesare desfășurării activității acestei societăți.

5. Referitor la actul adițional, contestatara mai precizează ca, la încheierea actului adițional nr...../28.01.2016, XXXSA a fost reprezentata de către dl. (împuternicit al directorului general dl ZZ cu procura) si d-na XX , in calitate de director economic, iar societatea XX SRL a fost reprezentata de către dl. (salariat al XX SRL cu funcție de conducere).

Totodată contestatara precizează ca din eroare materială, actul adițional menționează ca XXX SA este reprezentata de dl ZZ. Astfel, contractul inițial a fost semnat din partea vânzătorului XXXSA de către reprezentantul legal dl. ZZ si d-na XX , iar XX SRL este reprezentata de către dl., iar in realitate, in mod corect, cele doua societăți. au fost reprezentate conform celor de mai sus.

Din analiza Procurii speciale nr..... depusa in probatiune pentru completarea contestației înțelegem ca dl a fost, începând cu data de 03.02.2015, împuternicitul administratorului dl. ZZ in limitele mandatului care vizează efectuarea oricăror formalități si semnarea pentru operațiuni bancare si reprezentarea societății XXXSA in fata autorităților, fără sa reiasă ca ar fi fost mandatat sa semneze si sa modifice contracte comerciale in numele administratorului pentru societatea XXXSA.

Din reanalizarea actului adițional nr..... la Contractul de furnizare nr., ținând cont de explicațiile contestatarei si de Procura speciala nr....., reiese ca pentru XXX SA, reprezentata legal de către dl. ZZ-Director general, si d-na XX , director economic, semnează in numele d-lui ZZ o alta persoana si anume dl., dar a carui semnătura nu este opozabila decât in limitele mandatului care nu include însă operațiuni privind tranzacții comerciale asa cum reiese din procura speciala .

6. Pentru societatea XX SRL, reprezentata prin, actul adițional este semnat de cătrez care nu are funcție de reprezentare, potrivit REVISAL acesta fiind încadrat pe funcție de execuție (consilier/expert/inspector/referent/ economist) si nu de conducere, cum susține contestatara si nefăcând dovada vreunui drept de reprezentare si a limitelor acesteia.

7. Eroarea materiala la care face referire partea afiliata XX SRL nu este întemeiată ținând cont de cele precizate mai sus, iar replica prin care societatea încearcă sa justifice modalitatea de semnare a actului adițional si legalitatea acestuia nu este nici aceasta întemeiata .

Astfel, prin încheierea ulterioara contractului a Actului Adițional nr..... semnat de către alte persoane decât cele care au semnat contractul inițial au fost generate pierderi economice pentru societatea supusa verificării care au condus la diminuarea creanțelor fiscale de natura TVA datorate bugetului de stat.

8. Referitor la susținerea petentei că organele de soluționare a contestației nu au competenta de a analiza valabilitatea documentelor prezentate cu ocazia depunerii contestației, incidente speței sunt si prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 276

Soluționarea contestației

(1) In soluționarea contestației organul competent verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face in raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea si cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face in limitele sesizării.

Potrivit doctrinei, se retine ca încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirma o pretenție in justiție trebuie sa o dovedească, regula tradiționala exprimata prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 si art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata, cu modificările si completările ulterioare:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de proba

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neaprobarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor

Deoarece în adresa de înaintare a dosarului contestației organele de inspecție fiscală au învederat aspecte cu privire la mandatul de reprezentare al persoanelor semnatare a Actului adițional nr....., respectând prevederile pct. 3.1-3.5 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de soluționare a contestației i-au respectat petentei dreptul la apărare, ținând cont de obligația de a asigura efectul deplin al dreptului Uniunii.

Întrucât prin discounturile acordate, societatea XXX SA a ajustat în mod artificial efectul fiscal prin diminuarea nejustificată a bazei de impozitare a TVA sub prețul de producție, coroborat cu modul de întocmire a documentelor care au stat la baza ajustării, rezultă că aceasta a fost diminuată în mod eronat, fiind încălcate prevederile art. 286 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu punctul 31, alin. (1), din H.G. nr. 1/2016 cu modificările și completările ulterioare.

Concluzionând, Actul adițional nr..... reprezintă un non sens din punct de vedere juridic, fiind încheiat *pro cauza*, în condițiile în care în contractul inițial nu există nicio prevedere referitoare la acordarea de bonificații, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*”

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de societatea XXX S.A. împotriva Deciziei de impunere privind Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. pentru suma de lei reprezentând TVA suplimentar.

III.B.2.3. Cu privire la TVA deductibilă în sumă de lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează TVA în sumă de lei, în condițiile în care din instrumentarea și fundamentarea constatărilor și a documentelor aflate la dosarul cauzei nu rezultă o altă stare de fapt decât cea constatată de organele fiscale

În fapt, în perioada verificată, 01.01.2015-29.02.2020, societatea XXX SA a achiziționat servicii de paza pentru diverse obiective inactive (puncte de lucru) de la diverși furnizori precum și servicii de furnizare energie electrică și servicii de evacuare deșeurilor. Obiectivele în cauză sunt situate în: XX-sediu, XX, XX, XX.

La aceste obiective, în perioada verificată, societatea XXX SA nu a desfășurat activitate.

Deoarece pentru locațiile în care societatea nu a desfășurat activitate, aceasta a dedus TVA aferentă facturilor de servicii de paza, servicii de furnizare energie electrică și servicii de evacuare deșeurilor de la diverși furnizori, organele de inspecție fiscală au ajustat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Petenta susține că:

- Organele de inspecție au considerat eronat încadrarea cheltuielilor cu serviciile de paza, energie electrică, salubritate, aferente locațiilor inactive în categoria cheltuielilor nedeductibile, acestea reprezintă cheltuieli vitale pentru buna funcționare a oricărei companii, invocând totodată prevederile relevante ale Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor;

-Ulterior inspecției fiscale o parte din aceste imobile au fost vândute și a anexat în acest sens copii duplicate de pe Contractele de vânzare cu încheiere de autenticare (anexa nr.6 la contestație):

-nr..... încheiat între XXX SA, vânzător și SC YY S.R.L., cumpărător având ca obiect vânzarea de imobile în loc.XX ;

-nr..... încheiat între XXX SA vânzător și SC YY S.R.L.- cumpărător , având ca obiect vânzarea de imobile în loc.XX ;

-nr..... încheiat între XXX SA vânzător și XX - cumpărător , având ca obiect vânzarea de imobile în loc.XX

-nr..... încheiat între XXX SA vânzător și XX și - cumpărător , având ca obiect vânzarea de imobile în loc.XX

-nr..... încheiat între XXXSA vânzător și XX- cumpărător , având ca obiect vânzarea de imobile în loc.XX.

-Are în vedere ca în perioada următoare să vândă și restul imobilelor aflate în proprietate care nu sunt utilizate în mod constant în activitatea societății.

În drept, pe linie de TVA sunt incidente dispozițiile art. 148 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 304, alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2016, coroborate cu prevederile Normelor metodologice date în aplicare, care prevăd:

- Legea 571/2003

„art. 148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(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.”

În aplicarea art. 148 din Codul fiscal precizat mai sus, pct. 53 alin. (1), (6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 22.08.2013, prevede:

Norme metodologice:

“53. (1) Potrivit prevederilor art. 148 alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal. Nu se efectuează ajustarea taxei deductibile:

[...] c) în cazul bunurilor distruse sau pierdute în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă;

[...] (6) În baza art. 148 alin. (1) lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.”

- Legea nr. 227/2015

“art. 304 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

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 sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate. ”

Norme metodologice

“78. (1) În situația în care intervin situațiile prevăzute la art. 304 alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor, activelor corporale fixe în curs de execuție. Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate inițial în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă. Ajustarea se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.”

Din analiza documentelor atașate la dosarul cauzei si potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

1. În perioada supusă verificării, 01.01.2015-31.12.2019, societatea XXXSA a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli cu serviciile de paza , cheltuieli cu consumul de energie electrică , taxe salubritate și taxe exploatare ANRM Balastiera XX, în valoare totală de lei, în baza facturilor emise de către furnizori (en.electrica:XX SA, XX SR, XX SA, XX SA, salubritate: XX S.R.L., paza: XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., XX S.R.L., taxe exploatare: ANRM) **în legătura cu locațiile inactive deținute de societate** (Balastiera XX, XX , XX, XX) în care, în întreaga perioadă supusă verificării, nu s-au desfășurat niciun fel de activități economice și implicit nu au fost realizate operațiuni taxabile.

2. XXXSA mai deține și alte bunuri imobiliare situate în diferite localități,, XX - **pentru care nu a angajat cheltuieli similare** cu servicii de paza, energie electrică, salubritate, etc. astfel încât susținerile acestora cu privire la vitalitatea cheltuielilor pentru buna funcționare a oricărei companii și, implicit, nu a dedus TVA.

3.Referitor la invocarea prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, acestea nu pot fi considerate un XXXument care să conducă la modificarea constatărilor echipei de inspecție fiscală.

Prin completarea Adresei cu propuneri de soluționare, completare transmisă prin Adresa nr. XXX_AIF și înregistrată la DGRFP XXX sub. nr., respectând prevederile pct. 3.1-3.5 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală precizează că:

“În perioada supusă inspecției fiscale, care vizează taxa pe valoarea adăugată, respectiv 01.01.2015-29.02.2020, societatea XXX SA nu face dovada intenției de a vinde locațiile inactive din patrimoniu, în acest sens nu există Decizii ale Adunații Generale a asociațiilor societății sau Hotărâri prin care Consiliul de Administrație să-și exprime voința de a vinde anumite imobile (terenuri și clădiri) din patrimoniu.

Mai mult, documentele furnizate de societate, în timpul inspecției fiscale în data de 05.02.2021 prin e-mail, constau în oferte/propuneri de preț, făcute de diverse persoane fizice și juridice, dar care nu au venit ca un răspuns la Hotărâri ale Consiliului de Administrație a societății XXX SA.

Potrivit prevederilor art. 297 alin. (4) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, pe care societatea îl învederează, în prezenta contestație, „(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”, organele de inspecție fiscală menționează ca la aceste locații, societatea nu a desfășurat activitate, nerealizând astfel operațiuni taxabile în perioada verificată. Astfel, dacă pe parcursul perioadei cuprinse între 01.01.2015-29.02.2020 societatea XXX SA nu a desfășurat activitate economică în locațiile menționate, nu a realizat nici operațiuni taxabile în aceste locații.”

4. Deși au fost depuse în contestație contractele mai sus enumerate, obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina societății verificate sunt doar în legătura cu imobilele inactive situate XX și XX, nu și în legătură cu cele situate în loc. XX și XX unde petenta nu a angajat cheltuieli cu servicii de paza, energie electrică, salubritate, etc.

Faptul că ulterior încheierii inspecției fiscale petenta a încheiat unele tranzacții de vânzări imobiliare anexând în contestația formulată duplicatele unor contacte de vânzare-cumpărare, acestea nu pot influența constatările efectuate în ceea ce privește TVA aferentă perioadei 01.01.2015-28.02.2020 deoarece au fost efectuate după terminarea controlului, fiind totodată în afara perioadei supuse verificării.

5. Mai mult, învederăm că TVA aferentă achizițiilor de servicii efectuate în legătura cu imobilele inactive (construcții vechi și terenuri unele neconstruibile) nu este destinată operațiunilor taxabile este XXXumentat de echipa de inspecție fiscală de faptul că operațiunile de livrare a bunurilor de această natură, potrivit art.292 alin.(2) lit.f) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal sunt supuse regimului de scutire a taxei .

Față de cele arătate mai sus, se reține că organele de inspecție au acționat în conformitate cu prevederile din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, respectiv:

- art. 113 alin. (2):

„(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

k) *dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii; coroborat cu prevederile art. 6 alin. (1) și art. 7 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:*

- art. 6

“art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. ”

- art. 7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

„(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

Prin urmare, XXXumentul societății potrivit căruia organele fiscale au stabilit eronat TVA în sumă de lei nu poate fi reținut având în vedere cele consemnate, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de societatea XXX S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. pentru TVA stabilit suplimentar în sumă de lei.

III.3. În ceea ce privește:

-Decizia nr.privind obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, prin care s-au stabilit penalități de nedeclarare în sumă de lei ;

-Deciziei nr.privind obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, prin care s-au stabilit dobânzi și penalități de întârziere, în suma totală de lei.

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. XXX prin Serviciul Soluționare Contestațiilor este dacă sunt datorate în condițiile în care accesoriile se calculează pentru sumele datorate și neplătite în termenul legal la bugetul general consolidat al statului conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul”.

În fapt, prin Decizia nr.....privind obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, A.J.F.P. YY a stabilit dobânzi și penalități de întârziere în sumă de lei la sursa TVA, astfel:

-dobânzi de întârziere în sumă de..... lei și
-penalități de întârziere în sumă de lei.

Prin Decizia nr.privind obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare A.J.F.P. YY a stabilit în sarcina petentei penalități de nedeclarare în sumă de lei la sursa TVA.

Organele A.J.F.P. YY au emis Decizii de corecție evidență fiscală, în urma cărora au fost scăzute penalități de nedeclarare în cuantum de lei, iar în temeiul art.98 lit.c) și art. 181 alin. (2) și 2¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, care au fost stinse prin plată ori compensare în termenul prevăzut la art.156 alin.(1) din acest act normativ, sau prin eşalonare la plată, în condițiile legii, penalitățile de nedeclarare rămase nestinse se reduc cu 75%, în cazul de față cu suma de lei, rămânând penalități de nedeclarare nestinse în sumă de lei.

În data de 25.05.2021 s-a emis de către A.J.F.P. YY prin Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii Decizia de reducere a penalităților de nedeclarare nr....., decizie ridicată de societate în aceeași zi.

Cu privire la solicitarea de anulare a accesoriilor conform OUG nr.19/2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice YY a emis Deciziei nr. și Decizia nr. referitoare la respingerea cererii de anulare a obligațiilor de plata accesorii.

Prin **Decizia nr..... și Decizia nr.**, Administrația Județeană a Finanțelor Publice YY, în calitate de organ competent de soluționare conform art. 272 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a soluționat contestația formulată împotriva Deciziei nr.....referitoare la respingerea cererii de anulare a obligațiilor de plata accesorii, dispunând respingerea acesteia ca neîntemeiată.

În drept, începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.173 alin (1), art.174 alin.(1), art.176 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) și art.181 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 173)*

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(...)(5)Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la art. 227 alin. (8).

ART. 174)*

Dobânzi

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

ART. 176*)

Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

Articolul 181

Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central

(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul fiscal prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul fiscal prin decizii de impunere.”

Din normele legale mai sus citate rezultă că, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere, iar pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Având în vedere că:

a. Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., prin care s-a stabilit suma de lei, d.c. s-a contestat suma de lei, reprezentând TVA, pentru considerentele reținute și în temeiul actelor normative invocate la punctul III.2. **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de societatea XXX pentru TVA în sumă de lei.

b. Cu privire la solicitarea de anulare a accesoriilor conform OUG nr.19/2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice YY a emis **Decizia nr..... și Decizia nr.** referitoare la respingerea cererilor de anulare a obligațiilor de plata accesorii, prin **Decizia nr..... și Decizia nr.**, Administrația Județeană a Finanțelor Publice YY, în calitate de organ competent de soluționare conform art. 272 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a soluționat contestația formulată împotriva Deciziei nr.....referitoare la respingerea cererii de anulare a obligațiilor de plata accesorii, dispunând **respingerea acesteia ca neîntemeiată.**

c. Organele A.J.F.P. YY au emis Decizii de corecție evidență fiscală, în urma cărora au fost scăzute penalități de nedeclarare în cuantum de lei, iar în temeiul art.98

lit.c) și art. 181 alin. (2) și 2¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru obligațiile fiscale principale nedecarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, care au fost stinse prin plată ori compensare în termenul prevăzut la art.156 alin.(1) din acest act normativ, sau prin eşalonare la plată, în condițiile legii, penalitățile de nedeclarare rămase nestinse se reduc cu 75%, în cazul de față cu suma de lei, rămânând penalități de nedeclarare nestinse în sumă de lei.

d. Conform art. 268 alin. (1) și art. 269 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 268-(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu.

Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

Art. 269-(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrative fiscal atacat.”

în conformitate cu:

1. pct. 11.1 lit. c) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...) c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat”.

va respinge ca fiind fără obiect contestația formulată de XXX Împotriva Deciziei nr.privind obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, prin care s-au stabilit **penalități de nedeclarare în sumă de lei;**

2. pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care XXXumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de societatea XXX S.A. împotriva :

- Deciziei nr.....privind obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru dobânzi și penalități de întârziere în sumă de lei la sursa TVA, astfel:

-dobânzi de întârziere în sumă de..... lei și

-penalități de întârziere în sumă de lei.

- Decizia nr.privind obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare pentru penalități de nedeclarare în sumă de lei la sursa TVA.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de societatea XXX împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr..... pentru **TVA în suma de lei** ;

- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, nr. pentru **baza impozabilă suplimentară aferentă impozitului pe profit în sumă de lei**;

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. pentru **penalitățile de nedeclarare în sumă de lei**;

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. pentru **dobânzile și penalitățile de întârziere aferente TVA în sumă de lei**.

2. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de societatea XXX împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. pentru penalitățile de nedeclarare în sumă de.....lei;

- prezenta decizie se comunică la:

- societății XX SRL, în calitate de societatea absorbantă a societății XXX SA, conform Încheierii nr....., dată în Dosar nr.

- AJFP XXX - Serviciul Inspecție fiscală Persoane Juridice

- AJFP YY -Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii

- D.G.A.M.C.București-Serviciul Administrare Venituri

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul XX în termen de 6 luni de la data comunicării.

.....,
DIRECTOR GENERAL