

DECIZIA nr. 83 din 21.02.2020
privind soluționarea contestației formulate de
ABC SRL, cu sediul în ,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_.....2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ..., înregistrată sub nr. MBR_REG_....2020 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X cu privire la contestația ABC SRL, formulată prin împuternicit ... în baza împuternicirii avocațiale nr. .../2020.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. 765/13.01.2020 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 și comunicată sub semnătură în data de ...2019.

Societatea contestă debitul stabilit în urma inspecției fiscale în sumă de **T lei**, din care:

- P lei impozit pe profit;
- V lei TVA.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat inspecția fiscală la ABC SRL pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2013-31.03.2019 și pentru TVA aferentă perioadei 16.04.2015-31.03.2019, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019, prin care s-a stabilit s-au stabilit diferențe suplimentare de impozit pe profit în sumă de P lei și de TVA în sumă de V lei.

Pentru a stabili aceste diferențe organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL și-a dedus cheltuieli în sumă de C1 lei și TVA aferentă din facturile emise de retailerii R1 SRL, R2 SRL, R3 SA, R4 SRL și R5 SRL, pentru servicii de listare bunuri noi, servicii de marketing, servicii de plasare la capăt de raft, servicii de publicitate, servicii de promovare, servicii de logistică și altele similare. Aceste servicii au fost înregistrate doar în baza facturilor emise

de furnizori și a contractelor încheiate cu fiecare dintre aceștia, fără ca societatea să prezinte documente justificative, respectiv rapoarte de activitate, procese-verbale de recepție, studii de piață și altele similare, din care să rezulte serviciile efectiv prestate și dovada prestării lor efective. Deoarece societatea nu a făcut dovada prestării efective a serviciilor și a utilizării lor în scopul obținerii de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru aceste servicii, stabilind o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de P1 lei și TVA în sumă de V1 lei.

Din verificări a rezultat că societatea ABC SRL și-a diminuat veniturile cu suma de C2 lei prin înregistrarea în contul 709 "Reduceri comerciale acordate" a unor facturi cu semnul minus emise către diverși clienți externi și interni, emiterea facturilor fiind justificată de calitatea necorespunzătoare a mărfurilor livrate. Organele de control au reținut că sumele în cauză nu au caracter de reduceri comerciale sau financiare, nu sunt prevăzute în contractele încheiate între părți și că societatea nu a prezentat alte documente care să demonstreze cele susținute, ele reprezentând în fapt venituri din vânzarea de mărfuri în urma acordului dintre vânzător și cumpărător, dar stornate ulterior fără o bază legală, procedând la majorarea veniturilor impozabile cu suma de C2 lei, cu consecința determinării unui impozit pe profit suplimentar în sumă de P2 lei. De asemenea, în cazul facturii cu semnul minus nr. Fct/2018 emisă către clientul intern Clx SRL nu s-a acceptat diminuarea TVA colectată pentru suma de V2 lei.

Urmare analizei efectuate asupra informațiilor cuprinse în rapoartele 390 VIES în ceea ce privește partenerul W BV din Olanda, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă și în propriile declarații recapitulative 390 VIES achiziții de bunuri în sumă de A1 lei, deși partenerul înregistrase în contrapartidă livrări de bunuri în sumă de L1 lei, rezultând o diferență negativă nedeclarată de L1-A1 lei. Deși societatea a întreprins demersuri în vederea lămuririi situației, inspecția fiscală fiind suspendată la solicitarea acesteia, până la finalizarea inspecției societatea nu a prezentat un răspuns favorabil din partea autorităților fiscale olandeze. Organele fiscale au apreciat că diferența reprezintă achiziții de mărfuri nedeclarate de societatea verificată, care ar fi putut valorificate prin comercializare, motiv pentru care au procedat la aplicarea cotei medii de adaos comercial practică de societate în perioadele corespunzătoare fiecărui exercițiu financiar și au stabilit venituri impozabile suplimentare în sumă de C3 lei, cu un impozit pe profit aferent în sumă de P3 lei și au colectat suplimentar TVA în sumă de V3 lei.

Societatea ABC SRL a înregistrat în cheltuieli cu costul mărfii suma de C4 lei reprezentând contravaloarea diferențelor suplimentare de taxe vamale aferente mărfurilor importate, stabilite suplimentar de către organele vamale în urma recalculării drepturilor vamale de import prin decizii de regularizare, mărfuri care erau deja vândute la momentul recalculării. Urmare analizei efectuate asupra prețurilor de vânzare practicate de societate s-a constatat că mărfurile respective au fost vândute oricum sub costul de achiziție stabilit inițial de societate, fără ca ulterior societatea să mai revină asupra prețului de vânzare practicat, astfel încât să includă în acest preț și taxele vamale suplimentare. Având în vedere aceste aspecte și prevederile art. 11 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la reasezarea veniturilor în cuantum de C4 lei prin includerea la venituri impozabile a taxelor vamale recalculate la import ce nu

au fost recuperate prin prețul de vânzare , cu consecința determinării impozitului pe profit suplimentar în sumă de P4 lei. De asemenea, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a TVA în sumă de V4 lei, prin includerea în baza impozabilă a contravalorii mărfurilor vândute și a taxelor vamale recalculat, prin aplicarea prevederilor art. 286 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal.

Societatea și-a dedus integral cheltuielile auto și TVA aferentă în cazul a trei autoturisme achiziționate în lunile martie 2016, iulie 2016 și mai 2017, fără să prezinte foi de parcurs din care să reiasă că acestea au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice. În consecință, organele fiscale au procedat la limitarea la 50% a cheltuielilor și a TVA, stabilind o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de P5 lei și de TVA în sumă de V5 lei.

Începând cu anul 2017 societatea a evidențiat pe costuri, în contul 6458 "Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială" suma totală de C6 lei reprezentând contravaloarea unor achiziții de produse alimentare de la diverși furnizori, dar și a unor mărfuri din depozitul propriu date în consum. Aceste cheltuieli au fost considerate de societate ca având caracter social, fiind incluse în categoria cheltuielilor cu deductibilitate limitată de la art. 25 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal. Societatea a prezentat facturile primite de la furnizori, bonuri de consum pentru mărfurile proprii din depozit, autorizația DSV nr., contractul de vânzare-cumpărare nr. ... încheiat cu R1 SRL și actul adițional nr. 1 la Regulamentul intern. Deoarece societatea nu a întocmit documente din care să reiasă persoanele care au beneficiat de masă caldă, numărul de mese calde/persoane/zi, valoarea meniului etc. și nici nu a inclus contravaloarea respectivei "mese calde" în veniturile impozabile la nivelul salariaților, cheltuielile respective au fost incluse în categoria celor nedeductibile fiscal, pentru care societatea nu a făcut dovada utilizării achizițiilor în scopul desfășurării activității economice, organele de inspecție fiscală stabilind o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de P6 lei și de TVA în sumă de V6 lei.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită desființarea deciziei de impunere nr. F-X aaa/2019 și considerarea debitului în sumă de T lei ca nedatorat invocând următoarele:

Pe perioada inspecției fiscale, principiile de conduită au fost încălcate în mod constant de echipa de inspecție, având drept urmare crearea unui prejudiciu pentru societate, prin neînțelegerea complexității activității și neaplicarea principiului prevalenței asupra formei. Societatea susține că motivarea deciziei de impunere a fost realizată prin trimitere la RIF, temeiul de drept înscris în decizie este o înșiruire de diverse acte normative, unele neputând fi corelate cu nici o încadrare referitoare la impozitul pe profit sau TVA, iar în RIF nu se precizează clar și distinct motivele de fapt și de drept care au stat la baza înlăturării apărărilor societății. În acest fel echipa de control a îngădit și limitat dreptul la apărare al societății, creând doar o aparență a respectării drepturilor fundamentale și producând o vătămare societății prin neanalizarea echitabilă a probelor.

Societatea susține că inspecția fiscală a durat 144 de zile, depășind cu mult termenul maximal de 90 de zile prevăzut de art. 126 din Codul de procedură fiscală. Echipa de inspecție fiscală nu a reușit să răstoarne prezumția de bună-

credință a societății, iar prin plângerea împotriva actului administrativ este contestată prezumția de legalitate a actului conform Deciziei Curții Constituționale nr. 70/21.02.2013, revenind instituției de control obligația de a administra tot probatoriul necesar stabilirii adevărului. În lipsa unor mijloace de probă care să confirme situația de fapt reținută în cuprinsul deciziei și RIF-ului, aplicarea prezumției de temeinicie a actelor contestate ar fi contrară garanțiilor prevăzute de art. 6 din CEDO, printre care și prezumția de nevinovăție de care beneficiază contravenientul (hotărârea CEDO în cauza Anghel vs. România).

În privința achizițiilor de servicii de la retailerii R1 SRL, R2 SRL, R3 SA, R4 SRL și R5 SRL, societatea susține că, începând cu data de 01.01.2016, nu mai există un articol de lege în sensul vechiului art. 21 alin. (4) lit. m) din vechiul Cod fiscal, singurele prevederi privind nedeductibilitatea fiind aplicabile în cazul în care tranzacțiile sunt calificate ca artificiale. Organul fiscal a forțat încadrarea cheltuielilor ca fiind fără scop economic, dar fără a consemna concret care sunt acele motive rezultând din constatările proprii, pentru a face o astfel de reîncadrare în baza art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

Aceste servicii reprezintă, în fapt, taxe datorate în conformitate cu contractele de furnizare de produse alimentare și prestări de servicii pe care ABC SRL le are cu marii retaileri și "serviciile" reprezintă o formă de condiționalitate în vederea derulării contractelor de furnizare de produse, activitate de bază aducătoare de venituri în proporție de 86% din cifra de afaceri realizată în perioada verificată. Relațiile comerciale cu marii retaileri s-au desfășurat în baza contractelor încheiate între părți, cu caracter complex, cu obligații bilaterale din partea ambelor părți, societatea având obligația furnizării produselor conform condițiilor comerciale agreeate pe bază de comandă, iar retailerii având obligația de a efectua servicii de publicitate/listare de furnizor/listare de produs în favoarea subscrisei.

Societatea invocă că este vorba de contracte de adeziune, cocontractantul neavând posibilitatea de modificare a clauzelor, ci numai pe aceea de a adera sau nu la un contract preredactat, iar contractul este legea părților. La nivel național, marile companii se obligă prin contractele încheiate să efectueze anumite servicii în sarcina furnizorului, respectiv a societății, care ajută și sporesc vânzarea bunurilor din portofoliul furnizorului.

Societatea susține că a pus la dispoziție inspectorilor fiscali contracte, anexe la contracte, facturi, avize de însoțire a mărfurilor, compensările dintre mărfurile vândute și serviciile prestate, jurnale de vânzări și situație clienți, iar o dovadă clară că marii retaileri au prestat serviciile menționate în contracte o reprezintă faptul că aceștia au comandat în mod constant cantități semnificative de produse. Chiar și în presupusa situație în care retailerii nu ar fi prestat efectiv serviciile, inspectorii fiscali au sancționat societatea pentru o presupusă atitudine neglijentă a retailerilor, fapt ce încalcă principiul conform căruia răspunderea este personală. De asemenea, societatea invocă inconsecvența organelor fiscale în aplicarea legii, în sensul că pentru perioada 2017-2019 s-a acceptat deductibilitatea cheltuielilor de la retailerii pe baza aceluiași documente.

Din punct de vedere al TVA nu s-a aplicat jurisprudența CJUE în integralitatea ei, în actele de control făcându-se referire la aceasta și la prevederile din Codul fiscal doar expozitiv, societatea deținând facturile necesare, iar dreptul de de deducere poate fi exercitat în baza prevalenței fondului asupra formei, chiar și în situația în care facturile fiscale nu îndeplinesc anumite condiții

de formă, așa cu reiese și din sentința civilă nr. 857 a Curții de Apel București în dosarul nr. 7658/2/2012 Nidera România.

Cu privire la reîncadrările pentru facturile de credit-note acordate unor clienți ai societății, societatea ABC SRL susține că politica de acordare de discounturi este strict o politică internă a societății și nu există prevederi legale care să reglementeze modul de acordare, simpla înșiruire a unor reglementări contabile, oricum pe deplin respectate de societate. nejustificând modul în care s-a procedat în raport de prevederile art. 286 alin. (4) lit. a) și art. 287 lit. c) din Codul fiscal, astfel că abordarea organelor de inspecție fiscală este una abuzivă.

Referitor la diferența de L1-A1 lei dintre suma rezultată din declarațiile 390 VIES ale societății și suma declarată de furnizorul W BV din Olanda, societatea precizează că rapoartele VIES reprezintă o formă de agregare a informațiilor din declarațiile depuse de operatorii economici rezidenți în spațiul european, iar simpla valorificare a unor diferențe constatate în aceste rapoarte apare ca superficială, fără verificarea realității acestor informații, inclusiv prin solicitări de informații de la organele fiscale din statele membre.

ABC SRL susține că și-a dovedit buna-credință prin solicitarea de clarificări din partea partenerilor olandezi, iar în data de 18.12.2019 a primit de la Administrația Fiscală pentru întreprinderi mari - Biroul din Rotterdam o adresă din care reiese că a fost deschis un control în ceea ce privește sumele care au fost incluse în declarația prestațiilor intracomunitare pentru serviciile logistice pe care Q BV le-a furnizat societății și că vor avea loc consultări cu autoritățile din România pentru soluționarea erorilor din listele deja depuse.

În realitate, societatea a declarat corect tranzacțiile intracomunitare efectuate, problema fiind de fapt o declarație dublă a sumelor pentru navlu și a taxelor de import efectuată de partenerul din Olanda, organele fiscale stabilind impozite în sarcina societății fără să aibă vreo dovadă că există în realitate achiziții de bunuri ori servicii nedeclarate de societate.

În privința reîncadrării ca venituri și TVA colectată pentru taxele vamale și TVA-ul achitat către Direcția Regională Vamală ..., organele fiscale au identificat în cheltuielile cu costul mărfii contravaloarea unor taxe vamale stabilite suplimentar și le-au reconsiderat, cheltuielile devenind venituri. Reglementările contabile invocate au fost pe deplin respectate, organele fiscale contrazicându-se în argumentare, având în vedere că reglementările contabile invocate nu au legătură cu conținutul economic al tranzacției, iar pentru reîncadrarea tranzacției nu au indicat elementele relevante în legătură cu scopul și conținutul economic al tranzacției.

Referitor la cheltuielile înregistrate în contul 6458 "Alte cheltuieli cu asigurările și protecția socială", societatea a arătat că în data de 14.03.2017 societatea a hotărât ca angajații să primească o masă caldă ca recompensă pentru munca lor și pentru a mări eficiența, luându-se măsura amenajării unei săli de mese, încheierea unui act adițional la regulamentul intern, obținerea autorizației sanitar-veterinare, încheierea contractului cu R1 pentru necesarul bucătăriei, stabilirea meniului și servirea meselor către angajați. Societatea a considerat cheltuielile respective ca fiind deductibile în baza art. 25 alin. 3 lit. b pct. 2 și 4 din Codul fiscal, astfel că sumele înregistrate de societate în contul

6458 reprezentând achizițiile de produse alimentare folosite în cadrul cantinei sunt deductibile integral.

În susținerea contestației societatea prezintă, în opis nenumărat, contracte, acorduri comerciale și anexe la acestea, balanțe analitice, note contabile, acte de regularizare emise de organele vamale și documente obținute de la autoritățile olandeze.

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

3.1. Referitor la aspectele de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele procedurale invocate de contestatoare vizând nerespectarea principiilor de conduită, nemotivarea deciziei de impunere, depășirea duratei inspecției fiscale și nerespectarea prezumției de nevinovăție sunt întemeiate și în măsură să atragă prin ele însele modificarea rezultatelor inspecției.

În fapt, societatea ABC SRL a fost supusă inspecției fiscale parțiale de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în baza delegării de competență nr. 2179/12.06.2019 pentru TVA aferentă perioadei 16.04.2015-31.03.2019 și impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2013-31.03.2019.

Inspecția fiscală a început în data de 21.06.2019, fiind consemnată în registrul unic de control deținut de societate la poz. 138 și s-a finalizat la data de 05.12.2019, când a avut loc discuția finală la sediul societății din ..., județul Inspecția fiscală a fost suspendată la solicitarea societății în perioada 04.11.2019-27.11.2019. La data inspecției fiscale societatea avea deschise 6 puncte de lucru.

Rezultatele inspecției fiscale au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-X aaa/2019.

Prin contestația formulată ABC SRL reclamă încălcarea principiilor de conduită, îngrădirea dreptului de apărare prin nemotivare și depășirea termenului maximal de 90 de zile pentru realizarea inspecției fiscale, invocând contestarea prezumției de legalitate a actelor contestate prin însăși formularea contestației.

În drept, potrivit art. 73, art. 85, art. 124, art. 126, art. 127 și art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 73. - (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.**

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii".

"Art. 85. - (1) Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a declara organului fiscal central, înființarea de sedii secundare, în termen de 30 de zile de la:

a) data înregistrării/menționării acestora la registrul comerțului sau în alte registre în care a fost înregistrată entitatea care le-a înființat;

b) data actului de înființare, în alte cazuri decât cele prevăzute la lit.a).

(3) În sensul prezentului articol, **prin sediu secundar se înțelege un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea contribuabilului/plătitorului, cum ar fi: birou, magazin, atelier, depozit și altele asemenea.**

(4) Prin sediu secundar se înțelege și un șantier de construcții, un proiect de construcție, ansamblu sau montaj ori activități de supervizare legate de acestea, numai dacă șantierul, proiectul sau activitățile durează mai mult de 6 luni. Sunt sedii secundare sediile permanente definite potrivit Codului fiscal.”

”Art. 124. - (2) Contribuabilul/Plătitorul **are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal**”.

”Art. 126. - (1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

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

b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;

c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) *În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).*

(3) În cazul încetării inspecției fiscale potrivit alin. (2), prevederile art. 111 alin. (2) lit. b) nu sunt aplicabile”.

”Art. 127. - (3) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale la cererea justificată a contribuabilului/plătitorului. În acest caz, suspendarea nu poate fi mai mare de 3 luni.

(7) *Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia”.*

”Art. 131. - (1) **Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.**

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

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

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

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

În speță, societatea ABC SRL reclamă "neregăsirea" substanței bazelor legale ale inspecției fiscale în cadrul inspecției desfășurate la aceasta (pg. 98 din contestație), încălcarea principiilor de conduită, îngrădirea dreptului la apărare, depășirea termenului pentru efectuarea inspecției fiscale și nerăsturnarea prezumției de nevinovăție de care beneficiază.

Sușinerile societății contestatoare sunt neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației pentru motivele ce succed.

Astfel, societatea *nu precizează în mod concret* cum anume organele de inspecție au încălcat "principii de conduită", pe care consideră oportun să le "reamintească" în scris, iar faptul că în cuprinsul deciziei nu sunt reluate, în integralitatea lor, consemnările din cuprinsul raportului de inspecție fiscală ori că, în aprecierea societății, temeiurile legale indicate în cadrul deciziei nu detaliază conținutul textelor legale ori nu se corelează cu alte prevederi legale incidente nu echivalează cu nemotivarea deciziei de impunere, așa cum susține societatea, o eventuală motivare necorespunzătoare fiind un aspect legat de fondul cauzei și nu de nemotivare. Dimpotrivă, din documentația cauzei reiese că, în cele 138 de pagini ale raportului de inspecție fiscală, organele fiscale au descris pe larg constatările efectuate, consecințele fiscale ale constatărilor și temeiurile legale care au stat la baza stabilirii diferențelor suplimentare de obligații fiscale, iar *raportul împreună cu anexele conținând 859 de pagini reprezintă, la rândul său, anexă a deciziei de impunere, făcând astfel parte integrantă în aceasta.*

De asemenea, la pg. 136-138/138 din RIF organele fiscale au prezentat concluziile analizei punctului de vedere prezentat de societate la finalizarea inspecției și faptul că și-au menținut constatările de pe parcursul inspecției și au concluzionat în defavoarea societății nu echivalează în mod automat cu limitarea dreptului la apărare al societății întrucât, în caz contrar, s-ar ajunge la absurda situație în care, ori de câte ori organul fiscal nu își însușește punctul de vedere al contribuabilului, să fie reclamat pentru încălcarea dreptului la apărare.

Organul de soluționare reține că societatea contestatoare **și-a valorificat dreptul la apărare** în cadrul procedurii fiscale, nu numai pe timpul desfășurării inspecției fiscale, ci și **prin intermediul contestației fiscale**, cale administrativă de atac împotriva deciziei de impunere emisă în urma inspecției fiscale, formulată de orice contribuabil care se consideră lezat (vătămat) în drepturile sale prin emiterea respectivei decizii.

În condițiile în care organele de inspecție fiscală au informat societatea pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, au suspendat inspecția fiscală la solicitarea societății, acordând acesteia timp pentru obținerea probelor necesare în apărarea sa, iar la încheierea inspecției fiscale, au prezentat constatările și consecințele lor fiscale, iar societatea și-a exprimat în scris un punct de vedere cu privire la aceste constatări care a fost analizat de organele de inspecție fiscală în raportul final și a uzat de posibilitatea exercitării căii administrative de atac prin formularea contestației administrative analizate prin prezenta decizie nu se poate reține ca întemeiată susținerea acesteia referitoare la îngrădirea dreptului la apărare.

În privința nerespectării duratei pentru realizarea inspecției fiscale, invocată de societate prin contestația formulată, se reține că societatea ignoră faptul că în cazul său, potrivit art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală, **durata pentru efectuarea inspecției fiscale este de 180 de zile**, și nu de 90 de zile, având în vedere că deține mai multe **puncte de lucru** care, în înțelesul legii fiscale, reprezintă sedii secundare. Oricum, depășirea duratei de efectuare a inspecției fiscale *nu este sancționată de legiuitor decât în situația în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând **dublul perioadei***, după cum reiese din prevederile exprese ale art. 126 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, motiv pentru care orice eventuală depășire a duratei inspecției fiscale care se încadrează în dublul perioadei legale nu are nicio consecință fiscală.

Referitor la afirmațiile și argumentele aduse de societate în legătură cu buna-credință, contestarea prezumției de legalitate a deciziei și nerespectarea prezumției de nevinovăție se constată că acestea nu au nicio legătură cu situația ce face obiectul contestației fiscale. Societatea ignoră faptul că, așa cum organele fiscale sunt obligate să-și motiveze deciziile pe baza propriilor probe sau constatări, tot așa și **ea însăși are sarcina de a dovedi propriile susțineri și, mai mult, are obligația impusă de lege de a colabora** cu organele fiscale la constatarea stărilor de fapt fiscale, după cum se prevede în mod expres la art. 124 alin. (2) din Codul de procedură fiscală. De altfel, prin argumentele invocate, cu trimitere la Decizia Curții Constituționale nr. 70/21.02.2013 și la hotărârea CEDO în cauza Anghel vs. România, contestatoarea **echivalează nepermis și vădit confuz procedura administrativă a inspecției fiscale** finalizate printr-o decizie de impunere cu procedurile în materie contravențională sau penală și încearcă să inverseze cu totul sarcina probei, punând-o exclusiv în sarcina organelor fiscale, deși potrivit legii fiscale sarcina probei incumbă ambelor părți deopotrivă.

În consecință, în raport de cele anterior prezentate, contestația societății se va respinge în ceea ce privește aspectele procedurale invocate.

3.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de P1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor pentru servicii de marketing, logistică, mercantizare și administrare gamă facturate de retailerii, în condițiile în care nu a prezentat nicio dovadă cu privire la prestarea efectivă a serviciilor.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că ABC SRL a înregistrat în anul 2015 cheltuieli în sumă de 1.599.693 lei, iar în anul 2016 cheltuieli în sumă de 2.924.148 lei reprezentând contravaloarea achizițiilor de la retailerii R1 SRL, R2 SRL, R3 SA, R4 SRL și R5 SRL, reprezentând servicii de marketing, servicii logistică, servicii impulsionale vânzări, servicii mercantizare și administrare gamă. Cu adresa nr. 143/20.08.2019 au fost solicitate societății justificări și explicații detaliate cu privire la achizițiile de servicii de la retailerii, modul de stabilire/negociere a valorii acestor servicii, precum și toate documentele justificative care au stat la baza contravalorii serviciilor.

Prin răspunsul transmis cu adresa nr. 215/26.08.2019 societatea arată că nu are nimic în plus față de cele prezentate inițial cu ocazia controlului inopinat, respectiv prin răspunsul transmis în data de 15.05.2019, prilej cu care administratorul societății a arătat că serviciile respective erau prevăzute în contractele încheiate cu retailerii în legătură cu marfa vândută cu aceștia. Valorile erau negociate la semnarea contractului și puteau suferi modificări ulterioare în funcție de diverse situații. Ca documente justificative pentru servicii au fost prezentate contractele și facturile emise în baza acestora de către retailerii respectivi.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) în cazul serviciilor facturate de R1 SRL:

- conform contractului obiectul serviciilor oferite include servicii de listare pentru un nou furnizor, servicii de listare pentru bunuri noi, servicii de marketing, servicii de plasare la capăt de raft, servicii de plasare secundară, campanii de prezentare a bunurilor, campanii promoționale în târguri/expoziții, servicii centralizate de cumpărare, servicii de remodelare/deschidere;

- prețul serviciilor este stabilit sau calculat ca procent din prețul total al bunurilor furnizate cumpărătorului de către furnizor într-o anumită perioadă;

- cumpărătorul (retailerul) are obligația conform contractului să depună toate diligențele în vederea prestării serviciilor prevăzute în contract;

- în anii 2015-2016 s-au facturat în principal servicii de marketing;

b) în cazul serviciilor facturate de R2 SRL:

- în acordul comercial încheiat între părți sunt prevăzute următoarele tipuri de servicii: servicii de promovare/servicii de impulsioneare a vânzărilor pentru care furnizorul va achita un procent raportat la valoarea mărfurilor achiziționate; servicii logistice; buget marketing;

- în anii 2015-2016 au fost facturate în principal: servicii logistică, servicii impulsioneare, buget marketing (valoare condiție ... lei), servicii promovare mărci;

c) în cazul serviciilor facturate de R3 SA:

- contractul de furnizare produse alimentare și prestări servicii prevede următoarele servicii: servicii de promovare, servicii logistice prestate la solicitarea furnizorului, servicii de listare, servicii gestionare perisabilități, cu prețul prevăzut în anexa nr. 1 la contract;

- în anii 2015-2016 au fost facturate în principal: servicii marketing pentru stimularea volumelor și servicii logistice;

d) în cazul serviciilor facturate de R4 SRL:

- contractul de furnizare produse alimentare și prestări servicii de promovare prevede prestarea serviciilor de promovare a produselor distribuite în rețeaua magazinelor, prețul serviciilor fiind stabilit în sume fixe sau procentuale;

- în anii 2015-2016 au fost facturate în principal servicii logistice și servicii mercantizare și administrare gamă;

e) în cazul serviciilor facturate de R5 SRL:

- în contract sunt prevăzute servicii logistică stabilite în procent de 4,5% din valoarea achizițiilor fără note de credit ulterioare, în anul 2016 fiind facturate numai astfel de servicii.

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea nu a pus la dispoziție documente din care să reiasă necesitatea lor **pentru propria-activitate economică și nici prestarea lor efectivă**, respectiv rapoarte periodice privind activitatea de vânzări, studii de marketing, studii de piață,

documente aferente campaniilor promoționale organizate în beneficiul societății și alte documente din care să reiasă serviciile efectiv prestate, astfel după cum se solicită chiar prin contractele încheiate.

Având în vedere prevederile art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m), respectiv art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, art. 64 alin. (1) și art. 72 din Codul de procedură fiscală și pct. 48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuieli aferente serviciilor facturate de retailerii antemenționați în sumă de C1x lei pentru anul 2015 și în sumă de C1y lei pentru anul 2016, în total C1 lei, ceea ce a condus la stabilirea unei diferențe suplimentare de impozit pe profit în sumă de P1 lei.

În drept, pentru anul 2015 sunt incidente prevederile art. 11, art. 19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...]".

"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. - (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.

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

[...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte",

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

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

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

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

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 au devenit incidente prevederile art. 11, art. 19 și art. 25 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal conform căroră:

"Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta".

"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".

În legătură cu înregistrarea în contabilitate a operațiunilor, art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată cu modificările și completările ulterioare prevede că "Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ".

De asemenea, potrivit pct. 57 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

"57. (2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. **Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.**

(3) **Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.** Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora".

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, în cazul impozitului pe profit, baza impozabilă reprezentată de profitul impozabil este

stabilită pornind de la veniturile și cheltuielile înregistrate în contabilitatea contribuabililor cu respectarea reglementărilor contabile, *cheltuielile astfel înregistrate fiind luate în considerare din punct de vedere fiscal doar dacă sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice și obținerii de venituri impozabile și nu sunt prevăzute de legea fiscală ca nedeductibile. În cazul serviciilor, cheltuielile înregistrate în contabilitate trebuie să aibă la baza contracte economice încheiate între părți, care să prevadă modul de derulare a operațiunilor, să respecte cadrul legal existente și să aibă la bază documente din care să reiasă prestarea efectivă a serviciilor în scopul activității economice desfășurate.*

În speță, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL și-a înregistrat în conturile contabile cheltuieli aferente serviciilor de marketing, servicii logistică, servicii impulsione vânzări, servicii mercantizare și administrare gamă, facturate de retailerii R1 SRL, R2 SRL, R3 SA, R4 SRL și R5 SRL, pe care *le-a justificat exclusiv prin contractele încheiate și facturi, fără să prezinte niciun alt document din care să reiasă prestarea efectivă a serviciilor.*

Sintetizând cele constatate, în contracte (societatea fiind considerată furnizoare, iar retailerii cumpărători) sunt menționate diverse servicii de listare pentru un nou furnizor, servicii de listare pentru bunuri noi, servicii de marketing, servicii de plasare la capăt de raft, servicii de plasare secundară, campanii de prezentare a bunurilor, campanii promoționale în târguri/expoziții, servicii centralizate de cumpărare, servicii de remodelare/deschidere, servicii de logistică, servicii de promovare comercială, servicii de listare, servicii gestionare perisabilități, servicii mercantizare și administrare gama. Dintre acestea, au fost facturate servicii de marketing, servicii logistică, servicii impulsione, servicii promovare mărci și servicii mercantizare și administrare gamă.

Cu privire la aceste servicii, organul de soluționare a contestației reține că **proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora în folosul propriei activități economice** a contribuabilului depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. **Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul efectiv prestat și cu specificul activității desfășurate.**

Astfel, examinând documentele existente la dosarul cauzei, se constată următoarele:

a) în cazul R1 SRL:

- s-au facturat în principal servicii de marketing, descrise în contractul încheiat între părți (art. 8.2.3) ca reprezentând servicii profesionale și de specialitate pe care cumpărătorul le prestează furnizorului, respectiv servicii de promovare a bunurilor furnizorului prin intermediul publicației R1 obișnuite;
- prețul serviciilor este stabilit sau calculat ca procent din valoarea bunurilor furnizate cumpărătorului de către furnizor;

- în contract se prevede că prin neformularea de obiecțiuni de către furnizor cu privire la prestarea serviciilor, în termen de 5 zile de la facturare, se consideră că serviciile sunt prestate;

b) în cazul R2 SRL:

- s-au facturat în principal servicii logistică, servicii impulsionale, buget marketing (valoare condiție 30.000 lei) și servicii promovare mărci;

- din anexele la acordul comercial - condiții speciale anuale reiese că:

- în contul bugetului de marketing se vor acorda cinci apariții în poștă (2015);

- în contul serviciilor de impulsione, lunar se vor acorda 2 plasări secundare;

- furnizorul va pune la dispoziția cumpărătorului o imagine în format tiff sau jpg, dimensiune 16x9 cm, despre unul sau mai multe produse proprii, în vederea promovării produselor în cadrul unor evenimente de mare amploare ori spoturi radio pentru a fi promovate la reamenajarea sau deschiderea magazinelor;

- cumpărătorul promovează numele, sigla sau emblema furnizorului prin diferite mijloace de marketing (revista, pliant, baner);

- conform actelor adiționale la condițiile speciale, cumpărătorul percepe un tarif procentual din valoarea mărfurilor transportate, indiferent dacă o parte din livrări vor fi efectuate direct de către furnizor și nu prin intermediul sistemului de livrări centralizat al cumpărătorului pe întreg lanțul de magazine;

- livrarea se efectuează exclusiv pe paleți non euro, cu respectarea întocmai a manualului de proceduri;

- în data de 13.01.2016 și 01.02.2017 părțile au încheiat câte 2 procese-verbale de prestări de servicii de fiecare dată, în care se arată "în scopul îndeplinirii condițiilor de formă impuse de Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu privire la deducerea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, părțile atestă prestarea serviciilor menționate în anexa prezentei și existența obligațiilor corelative de plată către R2, conform celor convenite în Acordul comercial și Condițiile Speciale Anuale";

- în anexele la procesul-verbal sunt prezentate listele facturilor emise în perioada 01.07.2015-31.12.2015, respectiv 01.07.2016-31.12/2016;

c) în cazul furnizorului R3 SA:

- s-au facturat în principal servicii marketing pentru stimularea volumelor și servicii logistice;

- conform contractului cumpărătorul s-a obligat să presteze servicii de promovare vizând exclusiv produsele și putând consta în expunerea produselor în spații special amenjate și dedicate, publicitatea produselor realizată în cataloagele R3 și servicii de promovare excepționale (art. 3.1) și, la solicitarea furnizorului, servicii logistice, în vederea depozitării produselor la depozitul central și pentru transportarea acestora către magazine sau orice alte locații de livrare (art. 3.2);

- în acordul de stabilire a condițiilor comerciale, cele două servicii sunt prevăzute sub formă procentuală din valoarea achizițiilor/vânzărilor;

d) în cazul serviciilor facturate de R4 SRL:

- serviciile facturate au constat, în principal, în servicii logistice și servicii mercantizare și administrare gama;

- conform contractului furnizorul solicită cumpărătorului, în condițiile stabilite în acordul condiții comerciale - anexa 4 promovarea produselor sale prin oferirea

de mostre gratuite, acțiuni publicitare în catalog, prin degustări organizate de beneficiar sau alte moduri de promovare;

- în acordul condiții comerciale sunt precizate doar cote procentuale pentru servicii mercantizare și administrare gamă sortimentală, respectiv servicii logistice - livrare centralizată la depozit;

e) în cazul serviciilor facturate de R5 SRL:

- serviciile logistice prevăzute în contract și facturate sunt descrise în anexele la contract ca acoperind livrarea din depozitele centrale în punctele de vânzare, precum și eficiența zi comandă - zi livrare, manipularea, depozitarea și gestiunea stocurilor mărfii în depozitele centrale sau în depozitele punctelor de livrare.

Din cele anterior prezentate reiese că în contractele încheiate cu retailerii R1 SRL, R2 SRL, R3 SA, R4 SRL și R5 SRL, serviciile oferite de aceștia **sunt descrise generic, foarte vag sau chiar deloc** (spre exemplu, nu reiese în niciun fel în ce anume au constat serviciile de "mercantizare și administrare gamă"), prin trimitere la anexe/acorduri unde sunt menționate doar tarifele practicate, în marea majoritate a cazurilor în cote procentuale din valoarea produselor furnizate, **fără nicio legătură cu prestarea efectivă a serviciilor, dovadă că aceste tarife sunt solicitate inclusiv în situația în care societatea furnizoare ABC SRL nu apelează la aceste servicii** (spre exemplu, în cazul serviciilor de logistică de la R2 SRL, care sunt tarifate chiar dacă furnizorul efectuează el însuși livrarea produselor).

Totodată, din contractele, anexele și acordurile prezentate reiese că părțile **n-au convenit de niciun fel modalitatea concretă de prestare a serviciilor ori de justificare a prestării serviciilor**, corespunzător naturii acestora, **după cum nici societatea contestatoare, în calitate de persoană interesată în a beneficia de aceste servicii, nu a prezentat nicio dovadă că serviciile au fost efectiv prestate în folosul propriei activități**, respectiv: *publicațiile R1 editate de R1 SRL din care să reiasă că i-au fost promovate produsele; cele cinci apariții în poșta R2 din anul 2015; lista evenimentelor de mare amploare la care a prezentat imaginea propriilor produse sau a deschiderilor de magazine noi ori reamenajate; fotografiile și spoturile prezentate la aceste evenimente, mai ales că acestea trebuiau furnizate de contestatoarea însăși; revistele, pliantele, banerele realizate de R2 pentru promovarea produselor contestatoarei; cataloagele R3 din care să reiasă că au fost promovate produsele contestatoarei; lista evenimentelor de promovare "excepțională" organizate de R3 și descrierea efectivă a modalității de promovare a produselor contestatoarei. etc. De asemenea, lipsește orice dovadă a prestării serviciilor de mercantizare și administrare gamă, care oricum nici nu sunt precizate, necunoscându-se de niciun fel ce anume trebuia să facă retailerul în contul acestor servicii, precum și dovezile de prestare a serviciilor de logistică, contestoarea nefăcând dovada că a apelat la aceste servicii și nici cum anume s-au derulat în realitate.*

Descrierea generică a serviciilor din contracte se regăsește și în facturile emise de retaileri, de genul "servicii mercantizare și administrare gamă decembrie 2015" sau "serv43 -serv logistic ianuarie 2016 (facturile nr. .../15.01.2016 și nr. .../15.02.2016 emise de R4 SRL) sau "serv. mark. pt. stimul. vol. contract nr. 32514 luna 12/2015" (factura nr. 1.../31.12.2015 emisă de R3 SA) sau "buget marketing" (factura nr. .../30.11.2015 emisă de R2 SRL) etc.

Prin urmare, se rețin ca întemeiate constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora societatea **nu a făcut dovada prestării efective a serviciilor în folosul propriei activități economice, condiție sine-qua-non pentru deductibilitatea fiscală a cheltuielilor.**

Prin contestația formulată societatea ABC SRL nu a adus nicio dovadă care să probeze că serviciile respective au fost prestate, invocând argumente menite să excludă orice obligativitate a sa în această privință.

Punctual, se reține că pentru anul 2015, art. 21 alin. (4) lit. m) din vechiul Cod fiscal și pct. 48 din normele metodologice de aplicare prevedeau în mod expres nedeductibilitatea cheltuielilor pentru care nu se face dovada prestării efective și că, începând cu anul 2016, textul art. 19 alin. (1) din Codul fiscal prevede că din venituri se scad acele cheltuieli înregistrate conform reglementărilor contabile, reglementări care obligă la înregistrarea cheltuielilor pe bază de documente care să reflecte *întocmai* modul în care se produc operațiunile, adică sunt prestate serviciile. Susținerea societății în sensul că organele fiscale au forțat încadrarea cheltuielilor ca fiind fără scop economic nu poate fi reținută în soluționarea cauzei, având în vedere că **scopul economic al unei operațiuni nu poate fi atins decât în măsura în care operațiunea este concretă, efectivă**, ceea ce, în cazul serviciilor, implică dovedirea prestării lor, ceea ce societatea nu a făcut defel.

Societatea arată prin contestație că serviciile respective reprezintă, în fapt, o condiționalitate impusă de retailerii pentru derularea contractelor, sub forma unor "taxe" percepute de aceștia și că respectivele contracte erau de adeziune, societatea neavând posibilitatea de modificare a clauzelor. Societatea recunoaște că, și în presupusa situație în care retailerii nu ar fi prestat efectiv serviciile, inspectorii fiscali au sancționat societatea pentru o presupusă atitudine neglijentă a retailerilor, fapt ce încalcă principiul conform căruia răspunderea este personală. **Reiese, așadar, că prin argumentele astfel aduse, societatea acceptă, implicit, că sumele facturate de retailerii în baza contractelor nu reprezintă, în fapt, servicii, ci "taxe" impuse/percepute de aceștia, fără nicio legătură de cauzalitate cu prestarea efectivă a serviciilor respective.**

De asemenea, prin neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu serviciile respective, organele fiscale nu au sancționat societatea pentru o presupusă atitudine neglijentă a retailerilor, așa cum eronat înțelege societatea, ci pentru o evidentă neglijență din partea sa în legătură cu obținerea dovezilor pentru justificarea prestării efective a serviciilor, după cum și invocatele prevederi contractuale convenite de părți nu pot reprezenta temei pentru a înlătura de la aplicare prevederile legislației fiscale în materie. De altfel, prin procesele-verbale de prestări de servicii încheiate cu unul dintre retailerii, părțile au încercat să "acopere" lipsa dovezilor în legătură cu prestarea serviciilor, în condițiile în care procesele-verbale respective au ca anexă doar o listă a facturilor și nicidecum dovezi de prestare efectivă.

În ceea ce privește invocata inconsecvență din partea organelor fiscale în aplicarea legii, în sensul că pentru perioada 2017-2019 s-a acceptat deductibilitatea cheltuielilor de la retailerii pe baza acelorași documente, se reține că societatea nu a adus nicio dovadă că retailerii respectivi i-au mai furnizat astfel de servicii în perioada respectivă.

În adresa nr. xxx/2020, înregistrată sub nr. MBR_REG-zzz/2020 organele de inspecție fiscală menționează că începând cu anul 2017 clauzele contractelor încheiate cu retailerii au fost schimbate, renunțându-se la facturarea de servicii de către retaileri și adoptându-se politica de acordare de remize și risturnuri (reduceri comerciale) ulterior livrării mărfurilor de la societate către retaileri. Acest fapt s-a datorat schimbării legislației în domeniu, având în vedere că prin art. 4 din Legea nr. 321/2009 privind comercializarea produselor alimentare, modificată prin Legea nr. **150/2016** s-a interzis "oricărui comerciant să solicite facturarea/refacturarea și să încaseze de la furnizor taxe și servicii".

În consecință, având în vedere că ABC SRL nu a făcut dovada că serviciile facturate de retaileri au fost efectiv prestate, contestația urmează a fi respinsă pentru căpătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de P1 lei.

3.3. Referitor la TVA în sumă de V1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA din facturile primite de la retaileri pentru servicii de marketing, logistică, mercantizare și administrare gamă, în condițiile în care nu a prezentat nicio dovadă care să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor pentru care s-au prezentat facturile, ca o condiție de fond esențială pentru deductibilitatea taxei.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că ABC SRL și-a dedus TVA din facturile emise de retailerii R1 SRL, R2 SRL, R3 SA, R4 SRL și R5 SRL pentru servicii de marketing, servicii logistică, servicii impulsionează vânzări, servicii mercantizare și administrare gamă.

Conform constatărilor descrise la pct. 3.2 organele fiscale au reținut că, deși societatea a prezentat facturile, în original, nu a demonstrat că serviciile înscrise în aceste facturi au fost efectiv prestate și că au fost destinate propriilor operațiuni taxabile, pentru a fi îndeplinite condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, motiv pentru care TVA aferentă serviciilor facturate de retaileri în sumă de V1 lei a fost stabilită ca nedeductibilă fiscal, în baza prevederilor art. 134¹/art. 281, art. 134²/art. 282, art. 145/art. 297 și art. 146/art. 299 din Codul fiscal vechi și nou.

În drept, potrivit art. 134¹, art. 134², art. 145, art. 146, art. 155 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015:

"Art. 134¹. - (7) **Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive**, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, **sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate** sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari".

"Art. 134². - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;"

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

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

"Art. 155. - (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

b) data emiterii facturii;

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

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, **denumirea serviciilor prestate**, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;"

"Art. 156. - (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină **evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor** efectuate în desfășurarea activității lor economice".

Începând cu anul 2016 sunt incidente prevederile art. 281 alin. (7), art. 282 alin. (1), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, și anume:

"Art. 281. - (7) **Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive**, cum sunt serviciile de construcții-montaj, **consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise** situații de lucrări, **rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate** sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari".

"Art. 282. - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".

"Art. 297. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;"

"Art. 299. - (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească** următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;"

"Art. 319. - (20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, **denumirea serviciilor prestate**, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;”.

”Art. 321. - (1) **Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.**

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu”.

Din dispozițiile legale antecitate reiese că dreptul de deducere poate fi exercitat pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii, numai dacă acestea corespund unor operațiuni reale, efective și sunt justificate corespunzător cu documente deoarece în folosul realizării de operațiuni taxabile pot fi utilizate doar bunuri și servicii concrete, care nu numai că sunt facturate, dar au și avut loc în realitate.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL susține că organele de inspecție fiscală n-au aplicat jurisprudența CJUE în integralitate și că, în baza principiului prevalenței fondului asupra formei, poate să își deducă TVA, chiar și în situația în care facturile fiscale nu îndeplinesc anumite condiții de formă.

Astfel, având în vedere că societatea contestatoare invocă jurisprudența europeană în privința exercitării dreptului de deducere a TVA, se reține că aceeași jurisprudență recunoaște în funcționarea sistemului comun de TVA distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr. 19 și 29 din Hotărârea CJUE în cauza C-85/95 John Reisdorf).

La paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații nereale.

Totodată, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină

factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Deoarece speța privește exercitarea dreptului de deducere pentru servicii se reține că, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune**, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

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

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpliciter achiziția a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În același timp, având în vedere că societatea susține că dreptul de deducere poate fi exercitat și când anumite condiții de formă nu sunt îndeplinite, se reține și jurisprudența CJUE din Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, C-516/14, din care reiese că **este obligatoriu să se precizeze în facturi volumul și natura serviciilor prestate** (pct. 26 din hotărâre), iar detalii, spre exemplu, de genul „servicii juridice prestate de la o anumită dată până în prezent” sau „servicii juridice prestate până în prezent” nu îndeplinesc a priori condițiile impuse de art. 226 pct. 6 din Directiva 2006/112/CE (pct. 28 din hotărâre), precum și **data la care s-a efectuat sau s-a încheiat prestarea de servicii** conform art. 226 pct. 7 din Directiva 2006/112/CE (pct. 29 din hotărâre), **obiectivul fiind acela de a permite administrațiilor fiscale să controleze plata taxei datorate și existența dreptului de deducere a TVA-ului, precum și a momentului când are loc faptul generator al taxei**, cu stabilirea dispozițiilor aplicabile ratione temporis operațiunii la care se referă factura (pct. 27 și pct. 30 din hotărâre). Deși autoritatea fiscală nu se poate limita la examinarea facturii înseși (pct. 44 din hotărâre), Curtea a subliniat că **persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are și obligația de a demonstra că întrunește condițiile** pentru a beneficia de acest drept, iar **autoritatea fiscală poate solicita chiar persoanei impozabile dovezile pe care le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată** (pct. 46 din hotărâre).

De asemenea, tot **jurisprudența CJUE a recunoscut totuși două situații în care nerespectarea unei cerințe de formă poate determina pierderea dreptului** la aplicarea beneficiilor în materie de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl, C-24/15, pct. 43).

Astfel, pe lângă situația în care o persoană impozabilă participă cu intenție la o fraudă fiscală care pune în pericol funcționarea sistemului comun de TVA, cealaltă se referă la **situația în care încălcarea unei cerințe de formă poate conduce la refuzul scutirii de TVA dacă această încălcare are ca efect împiedicarea probării cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond** (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, pct. 31, Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, pct. 46, Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl, C-24/15, pct. 46 și Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre BV, C-21/16, pct. 42).

Doar în situația în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune persoanei impozabile condiții suplimentare de formă ce pot avea ca efect anihilarea exercitării unui drept recunoscut de legislația în materie de TVA (a se vedea prin analogie Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italie, C-590/13, pct. 40, Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, pct. 59 și Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl, C-24/15, pct. 47).

Prin urmare, nu pot fi reținute argumentele contestatoarei, care tind să "absolutizeze" deținerea facturii ca fiind suficientă pentru a demonstra îndeplinirea condiției de fond, esențiale, a dreptului de deducere, astfel că **prezentarea de documente suplimentare pentru justificarea prestării serviciilor pentru care se deduce TVA nu este o "favoare" făcută organelor de inspecție fiscală, ci o obligație legală a societății recunoscută de jurisprudența europeană** altminteri invocată.

Aplicând cele de mai sus la situația concretă dedusă soluționării se reține faptul că în toate contractele încheiate cu retailerii R1 SRL, R2 SRL, R3 SA, R4 SRL și R5 SRL, serviciile oferite de aceștia **sunt descrise generic, foarte vag sau chiar deloc**, prin trimitere la anexe/acorduri unde sunt menționate doar tarifele practicate, în marea majoritate a cazurilor în cote procentuale din valoarea produselor furnizate, **neremieșind de niciun fel acel cumul de activități/acțiuni concrete întreprinse de retaileri, care să contureze conținutul efectiv al serviciilor generic prevăzute în contracte**. În unele contracte se prevede în mod expres că tarifele sunt solicitate/facturate de retaileri **inclusiv în situația în care contestatoarea nu apelează la serviciile facturate**, iar în cazul altor contracte, deși se face referire la anumite acțiuni de promovare publicitară, nu s-a prezentat nicio dovadă corespunzătoare naturii acestor acțiuni.

Descrierea generică a serviciilor din contracte se regăsește și în facturile emise de retaileri, de genul "servicii mercantizare și administrare gamă decembrie 2015" sau "serv43 -serv logistic ianuarie 2016 (facturile nr. .../15.01.2016 și nr. .../15.02.2016 emise de R4 SRL) sau "serv. mark. pt. stimul. vol. contract nr. 32514 luna 12/2015" (factura nr. .../31.12.2015 emisă de R3 SA) sau "buget marketing" (factura nr. .../30.11.2015 emisă de R2 SRL) etc., ceea ce atrage aplicarea jurisprudenței CJUE referitoare la situațiile în care

Încălcarea unei cerințe de formă poate conduce la refuzul scutirii de TVA dacă această încălcare are ca efect împiedicarea probării cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond.

Astfel, raportat la descrierile vagi ale serviciilor din contracte și din facturile care conțin TVA solicitată la deducere, așa cum au fost prezentate la pct. 3.2 din prezenta decizie, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a prezentat nicio dovadă că **serviciile facturate de retailerii au fost efectiv prestate în folosul propriei activități**, respectiv: *publicațiile R1 Post editate de R1 SRL din care să reiasă că au i-au fost promovate produsele; cele cinci apariții în poșta R2 din anul 2015; lista evenimentelor de mare amploare la care a prezentat imaginea propriilor produse sau a deschiderilor de magazine noi ori reamenajate; fotografiile și spoturile prezentate la aceste evenimente, mai ales că acestea trebuiau furnizate de contestatoarea însăși; revistele, pliantele, banerele realizate de R2 pentru promovarea produselor contestatoarei; cataloagele R3 din care să reiasă că au promovate produsele contestatoarei; lista evenimentelor de promovare "excepțională" organizate de R3 și descrierea efectivă a modalității de promovare a produselor contestatoarei. etc. De asemenea, lipsește orice dovadă a prestării serviciilor de mercantizare și administrare gamă, care oricum nici nu sunt precizate, necunoscându-se de niciun fel ce anume trebuia să facă retailerul în contul acestor servicii, precum și dovezile de prestare a serviciilor de logistică, contestoarea nefăcând dovada că a apelat la aceste servicii și nici cum anume s-au derulat în realitate.*

În susținerea contestației ABC SRL nu a adus nicio dovadă care să probeze că serviciile respective au fost prestate efectiv în folosul propriei activități economice, aducând doar argumente de ordin general, fără nicio legătură cu situația sa concretă reieșită în urma inspecției fiscale, respectiv lipsa oricăror dovezi din care să reiasă că sumele percepute de retailerii reprezintă servicii prestate în folosul propriilor operațiuni taxabile.

Argumentul societății în sensul că retailerii au comandat în mod constant cantități semnificative de produse nu poate fi reținut ca dovadă, *per se*, pentru prestarea serviciilor, în condițiile în care serviciile sunt pretinse de retailerii însăși în calitate de clienți. De altfel, prin argumentele din contestație, societatea **acceptă, implicit, că sumele facturate de retailerii nu reprezintă, în fapt, serviciile menționate generic în contracte și anexe la contracte, ci "taxe" impuse/percepute de retailerii, fără nicio legătură de cauzalitate cu prestarea efectivă a serviciilor respective.**

În ceea ce privește sentința civilă nr. 857/2014 a Curții de Apel București în dosarul nr. 7658/2/2012 privind Nidera România, se reține că aceasta privește deducerea TVA în cazul în care anumite condiții de formă a facturilor nu sunt îndeplinite, însă nu aceasta este situația contestatoarei. Jurisprudența CJUE invocată generic de contestatoare și receptată și de jurisprudența internă **nu poate fi aplicată în abstract, ignorând circumstanțele concrete ale fiecărei spețe**, ci, dimpotrivă, trebuie aplicată ținând cont de aceste circumstanțe. Niciunde în jurisprudență nu s-a recunoscut dreptul persoanelor impozabile la deducerea taxei în lipsa dovedirii condiției de fond, primordiale, aceea ca achizițiile de bunuri și servicii să fie efective, deoarece numai astfel de achiziții pot concura la realizarea de operațiuni cu drept de deducere.

În consecință, având în vedere că societatea nu a făcut prestării efective a serviciilor facturate de retaileri, se va respinge contestația pentru TVA în sumă de V1 lei.

3.4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de P2 lei și TVA în sumă de V2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea își poate diminua veniturile și baza impozabilă pentru TVA cu discounturile acordate unor clienți pe motivul calității necorespunzătoare a mărfurilor livrate, în condițiile în care nu a prezentat în susținerea contestației dovezi care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală în legătură cu diminuarea nejustificată a veniturilor și a taxei colectate prin neprobarea acestui motiv.

În fapt, din raportul de inspecție fiscală reiese că ABC SRL a diminuat cifra de afaceri realizată prin reduceri comerciale acordate ulterior facturării și înregistrate distinct în contul 709 "Reduceri comerciale acordate" în cuantum de RC lei în perioada 01.01.2015-31.03.2019.

Din totalul reducerilor comerciale care au diminuat veniturile realizate, organele fiscale au reținut ca pentru suma de C2 lei societatea a prezentat doar facturile de stornare (credit-note), fără să prezinte dovezi că întocmirea facturilor de stornare ar fi datorată deficiențelor calitative ale mărfurilor reclamate de clienții menționați în anexa nr. 6 la RIF, așa cum s-a susținut prin explicațiile furnizate de reprezentantul legal al societății. Organele fiscale au concluzionat că sumele stornate nu au caracterul unor reduceri comerciale, astfel cum sunt ele recunoscute de reglementările contabile, reprezentând în fapt o diminuare nejustificată a veniturilor din vânzare înregistrate inițial pe seama contului 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor", motiv pentru care au reîntregit veniturile cu suma cumulată de C2 lei și au stabilit un impozit pe profit suplimentar corespunzător în sumă de P2 lei.

În cazul facturii nr. .../02.10.2018 emisă de societate către beneficiarul intern Clx SRL organele fiscale nu au acceptat diminuarea și a TVA colectată aferente cu suma de V2 lei.

În drept, potrivit art. 19 și art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015:

"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. 138. - Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

[...]

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

Începând cu anul 2016, art. 19 și art. 287 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal conțin prevederi similare potrivit cărora:

”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. 287. - 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; [...]”.

Referitor la înregistrarea în contabilitate a reducerilor comerciale/discounturi, la pct. 76 și pct. 433 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 se prevede următoarele:

”76. (4) Reducerile comerciale acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 709 ”Reduceri comerciale acordate”), pe seama conturilor de terți.

(7) **Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:**

a) rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;

b) remizele - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și

c) risturnele - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate”.

”433. - Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale”.

De asemenea, se rețin ca incidente și prevederilor pct. 57 din reglementările contabile antemenționate conform cărora:

”57. (2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. ***Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent***”.

Prin contestația formulată societatea susține că politica de acordare de discounturi este strict o politică internă a societății și nu există prevederi legale care să reglementeze modul lor de acordare, abordarea organelor de inspecție fiscală fiind una abuzivă.

Organul de soluționare a contestației reține că, în speță, nu se pune problema cenzurării politicii societății de acordare a discounturilor, dovadă fiind faptul că din totalul discounturilor acordate ulterior facturării în sumă cumulată de RC lei organele de inspecție fiscală au considerat doar suma de C2 lei ca fiind

nejustificată pe motiv că societatea nu a probat motivul invocat pentru diminuarea veniturilor (deficiențe calitative ale mărfii livrate).

La solicitarea organului de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală au transmis cu adresa nr. xxx/2020, înregistrată sub nr. MBR_REG-zzz/2020 documentația pusă la dispoziție de societate pentru 8 din cele 11 poziții din anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală, respectiv facturi inițiale, facturi de stornare și alte documente. Din examinarea acestora se constată că documentele prezentate nu probează motivul "probleme calitative" înscris în facturile de stornare, fiind documente de transport (CMR-uri) a mărfurilor către diverși clienți externi sau documente de export, fără ca din mențiunile înscrise pe aceste documente să reiasă reclamarea calității mărfurilor livrate, cu excepția facturii de stornare nr. .../28.02.2018 în valoare de Y USD (poz. 4 din anexa nr. 6 - H lei), pentru care clientul extern F SRL din Republica Moldova a transmis notificarea din data de 26.02.2018, prin care reclamă faptul că produsele livrate conform facturii inițiale nu corespund calității agreeate și solicită expedierea unui credit note în mărime de Y USD.

Prin urmare, în cazul facturii de stornare nr. .../28.02.2018 concluzia organelor de inspecție fiscală de la pg. 42/138 din raportul de inspecție fiscală în sensul că sumele stornate nu au caracterul unor reduceri comerciale, astfel cum sunt definite de legislația în materie, este infirmată de documentele existente în dosarul cauzei, respectiv de notificarea clientului în legătură cu marfa livrată la o calitate care nu a fost agreeată de părți, caz în care reducerea acordată prin factura de stornare îmbracă forma rabatului comercial, fiind prevăzută în mod expres chiar la pct. 76 alin. (7) lit. a) din reglementările contabile invocate chiar în cuprinsul raportului și anterior citate. Pe cale de consecință, majorarea profitului impozabil cu suma de H lei aferentă facturii de stornare nr. .../28.02.2018 nu se justifică, contestația urmând a fi admisă și decizia de impunere nr. F-X aaa/2019 anulată pentru impozitul pe profit în sumă de P2x lei.

Pentru celalalte 10 poziții din anexa nr. 6 societatea doar a invocat existența problemelor calitative ale mărfii livrate, însă nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale, nici cu ocazia contestației **dovezi în sprijinul motivului invocat și prin care să combată constatarea organelor de inspecție fiscală, cum ar fi clauze contractuale din contractele încheiate cu clienții menționați în anexa nr. 6 la RIF legate de acordarea discounturilor, reclamațiile clienților privind calitatea necorespunzătoare a mărfurilor și orice alte dovezi de natură a justifica realitatea acordării discounturilor consemnate în facturi.**

Având în vedere că potrivit art. 73 din Codul de procedură fiscală *contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care stau la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal, iar conform art. 269 alin. (1) lit. d) coroborat cu art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală organul de soluționare a contestației își bazează analiza "în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate și cu documentele existente la dosarul cauzei"* contestația urmează a fi respinsă ca nesusținută cu documente pentru impozitul pe profit în sumă de P2 lei - P2x lei = P2y lei și TVA în sumă de V2 lei și admisă pentru impozitul pe profit în sumă de P2x lei.

3.5. Referitor la impozitul pe profit în sumă de P3 lei și TVA în

sumă de V3 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate pronunța asupra diferenței valorice dintre valoarea în lei a achizițiilor intracomunitare declarate de societate în declarația recapitulativă VIES și contravaloarea în lei a livrărilor intracomunitare în euro declarate de partenerul olandez, ce acționa în calitate de reprezentat fiscal al societății pentru importurile societății din Olanda ca reprezentând valoarea bunurilor nedeclareate, dar care ar fi putut fi valorificate de societate, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au verificat dacă cele două societăți implicate au luat în considerare aceleași elemente la determinarea bazei impozabile pentru operațiunile declarate și nu au clarificat situația de fapt fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au efectuat analiza informațiilor cuprinse în rapoartele 390 VIES în ceea ce privește partenerul W BV din Olanda (număr de TVA olandez NLq) și au constatat că în perioada august 2015-martie 2019 societatea ABC SRL a înregistrat în evidența contabilă și a declarat prin declarațiile recapitulative 390 VIES achiziții de bunuri de la acest furnizor în valoare de A1 lei, în timp ce furnizorul, în contrapartidă, a declarat livrări de bunuri către ABC SRL în sumă de L1 lei, rezultând o diferență negativă de L1-A1 lei.

Prin notă explicativă administratorul societății a declarat că nu știe ce reprezintă această diferență și că a solicitat partenerului extern W BV o situație analitică cu toate declarațiile vamale emise pentru societate și toate sumele raportate ca livrări de bunuri către societate, răspunsul oficial al partenerului fiind că în sistemul lor s-au declarat sume greșite, care nu pot fi modificate în sistem ulterior după închiderea declarației vamale.

În urma controlului inopinat efectuat în prealabil la societate, organele de inspecție fiscală au întreprins diligențe pentru obținerea de informații prin sistemul schimbului de date între țările Uniunii Europene, respectiv cu Olanda, iar potrivit adresei nr. .../23.10.2019 transmisă de Serviciul de informații fiscale din cadrul A.J.F.P. X autoritățile fiscale au comunicat următoarele:

"W acționează ca un reprezentant fiscal cu o licență limitată. În calitate de reprezentant fiscal, el importă mărfurile pentru comercianții care nu sunt înregistrați la Oficiul Fiscal Olandez sau în UE și îndeplinește formalitățile fiscale referitoare la livrarea intracomunitară ulterioară. După aceea livrează mărfurile comercianților din UE. W este reprezentantul fiscal cu licență limitată în Olanda pentru ABC SRL.

Contribuabilul nostru nu este preocupat de plata bunurilor sau a persoanei care a plasat comanda, deoarece este implicat doar ca furnizor de servicii în această tranzacție, respectiv ca reprezentant fiscal cu licență limitată. Ca atare contribuabilul nostru a declarat tranzacții la o sumă de Te euro în perioada august 2015-februarie 2019. Acest lucru s-a întâmplat în conformitate cu administrația. Marfa a fost livrată la ABC SRL. Am anexat declarațiile făcute în octombrie 2019".

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al societății justificări și explicații cu privire la suma de De lei euro constatată ca diferență între achizițiile de marfă declarate de ABC SRL,

mai mici, și livrările de marfă declarată în contrapartidă de W BV, mai mari, livrări ce au fost confirmate în urma schimbului de informații cu autoritățile fiscale din Olanda.

Prin răspunsul cu adresa nr. 270/29.10.2019 ABC SRL arată că "vă aducem la cunoștință că nu ne însușim această sumă și nu reprezintă marfă livrată către noi. Din corespondența cu reprezentantul fiscal am constata că aceștia au declarat în raportarea VIES ca livrare către noi valoarea statistică în vamă a mărfii și nu valoarea mărfii cum era corect. Deoarece sunt neconcordanțe foarte mari între documentele în baza cărora au fost întocmite declarațiile vamale și sumele raportate în VIES de reprezentantul fiscal, am luat legătura telefonic cu societatea din Olanda și azi ne vom deplasa acolo în vederea rectificării sumelor înregistrate în VIES de reprezentantul fiscal".

La solicitarea societății inspecția fiscală a fost suspendată, iar după reluarea inspecției societatea a prezentat o adresă a W BV din data de 13.11.2019, din care reiese că a fost reprezentat fiscal limitat autorizat în numele importatorului ABC SRL și, după import, tranzacțiile trebuiau raportate în decontul de TVA olandez, inclusiv listarea în sistemul EU VIES, W declarând inclusiv sumele aferente costurilor de navlu ale diverselor linii de transport maritim și inclusiv sumele taxelor de import în conformitate cu reglementările vamale și fiscale. Mandatarul nostru (al W) Q BV (număr de TVA olandez nLy) își facturează serviciile către ABC SRL, inclusiv navlul maritim și taxele de import. Sumele acestor facturi sunt, de asemenea, raportate în declarațiile de TVA olandeze și rapoartele de listare VIES ale Q BV. După cum înțelegem de la mandatarul nostru, sumele pentru navlul maritim și taxele de import au fost raportate dublu în Olanda față de numărul de TVA românesc al ABC SRL, acesta este în curs de investigare urgentă. În acest moment suntem în curs cu autoritățile fiscale olandeze pentru a rezolva această problemă și pentru a determina care din companii poate efectua corectarea.

De asemenea, a fost prezentată și adresa transmisă societății în data de 13.11.2019 de către Q BV în care se arată că a fost informată cu privire la listele/declarațiile VIES ale W (cod NLq) și Q BV (cod nLy) care vizează mărfurile importate de ABC SRL prin depozitul Q BV pentru care W a obținut autorizarea vamală și Q BV a aranjat serviciile și manipularea logistică. Nu s-a reușit să se găsească o soluție la problema declarării de două ori (de către W și de către Q BV) a taxelor de transport maritim și a taxelor de import și s-a apelat la experți și autoritățile fiscale din Olanda, iar după primirea răspunsului urmează a se face modificările în declarații. Într-o altă adresă legată de Q BV se arată că este posibil ca anumite costuri (cel mai probabil costurile pentru transport maritim și taxele de import) să fie raportate dublu la același număr de TVA din România și numai după discuțiile cu autoritățile olandeze va fi clar ce companie și în ce mod se pot efectua ajustările din profiturile tranzacțiilor. În orice caz, este important să se asigure că această raportare dublă a acelorași costuri este principala (și unica) problemă pe care societatea din România dorește să o rezolve.

Societatea ABC SRL a prezentat organelor de inspecție fiscală și "Notificarea W BV" întocmită de societatea de avocatură ... prin care somează partenerul intracomunitar "să emită un răspuns oficial din care să rezulte cu claritate faptul că neconcordanțele dintre cuantumul sumelor se datorează în mod direct faptului că atât societatea W BV, cât și societatea Q BV au declarat dublu anumite servicii. Din conținutul declarației trebuie să rezulte cu claritate

faptul că sumele reprezentând valoarea transportului G1 euro și taxe în cuantum de G2 euro au fost declarate din eroare în sistemul EU VIES de ambele societăți (...). De asemenea, această declarație trebuie înregistrată în mod oficial la autoritățile fiscale olandeze, iar o dovadă în acest sens să ne fie comunicată”.

Organele de inspecție fiscală menționează că până la finalizarea controlului societatea nu a primit un răspuns favorabil de la autoritățile fiscale olandeze, aceleași care au confirmat livrări declarate de partenerul W BV în cuantum de L1 lei. Cu toate că în răspunsul transmis de autoritățile fiscale olandeze se menționează ”Marfa a fost livrată la ABC SRL”, acesta nu este însoțit de documente justificative (facturi, CMR-uri) care să furnizeze informații asupra naturii diferenței livrărilor în cuantum de L1-A1 lei, respectiv: denumirea produsului/serviciului; cantitate, preț, valoare; orice alt document justificativ care să certifice livrarea efectivă a bunurilor/serviciilor.

În aceste condiții organele de inspecție fiscală au valorificat răspunsul oficial transmis de autoritățile fiscale olandeze, după cum urmează:

- livrările declarate de partenerul W BV în cuantum de L1 lei, confirmate de autoritățile fiscale olandeze prin răspunsul transmis în urma schimbului de informații au fost apreciate ca achiziții pentru societatea controlată ABC SRL;

- din totalul acestora, societatea a raportat achiziții de A1 lei rezultând o diferență negativă de L1-A1 lei;

- stabilirea de influențe fiscale (impozit pe profit și TVA) s-a făcut la nivelul sumei de L1-A1 lei reprezentând strict diferența valorică dintre livrările declarate de W și achizițiile de bunuri raportate în contrapartidă de societate deoarece la momentul inspecției fiscale nu există elemente care să confirme eventualele cantități de bunuri livrate, natura acestora etc.;

- pentru diferența valorică de L1-A1 lei aferentă bunurilor ce ar fi putut fi valorificate de societate prin comercializare, s-a procedat la aplicarea cotei medii de adaos comercial realizată de societate în perioadele la care acestea se referă, rezultând venituri suplimentare ce au majorat baza impozabilă în cazul impozitului pe profit și a TVA cu suma de C3 lei (anexele nr. 12a) și nr. 12b) la RIF);

- prin majorarea bazelor impozabile au fost stabilite diferențe suplimentare de P3 lei impozit pe profit și V3 lei TVA.

În completarea soluției privind stabilirea influențelor fiscale aferente diferenței valorice în cuantum de L1-A1 lei, organele de inspecție fiscală fac următoarele mențiuni (pg.23/138 din RIF):

- societatea activează într-un domeniu în care ANAF, prin structurile subordonate, monitorizează achizițiile intracomunitare de bunuri, efectuând și acțiuni de sigilare/desigilare a mijloacelor de transport pentru bunurile ce provin din spațiul intracomunitar, iar prin actele de control încheiate de reprezentanții autorităților nu au fost constatate deficiențe privind activitatea societății ABC SRL. Totodată, documentele de transport aferente achizițiilor intracomunitare sunt încărcate în baza de date Trafic Control;

- nu au fost identificate livrări nedeclare de către societate;

- nu au fost identificate în raportările 394 achiziții declarate de alți contribuabili clienți ai societății și neraportate în contrapartidă de către societate;

- în intervalul verificat nu au fost identificate facturi de achiziții/livrări de la furnizori neînregistrate în evidența contabilă a societății;

- societatea are un comportament fiscal pozitiv, în sensul declarării la termen și în totalitate a obligațiilor fiscale constituite, conformându-se voluntar la plata acestora.

În drept, potrivit art. 7, art. 113 și art. 124 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 7. - (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**.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege".

"Art. 113. - (1) Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) **În scopul efectuării inspekției fiscale, organul de inspekție fiscală procedează la:**

[...]

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 inspekției sau altor persoane** privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți; [...]"

"Art. 124 - (2) Contribuabilul/Plătitorul **are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale**. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspekției fiscale toate documentele, precum și **orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal**".

În speță, se reține faptul că organele de inspekție fiscală au constatat din rapoartele VIES că societatea ABC SRL a declarat pentru perioada 2015 - martie 2019 achiziții de bunuri de la partenerul olandez W BV (număr de TVA olandez NLq) în valoare de A1 lei, în timp ce acesta a declarat, în contrapartidă, livrări de bunuri către ABC SRL în sumă de L1 lei, rezultând o diferență negativă de L1-A1 lei.

Pentru clarificarea acestei diferențe (inițial în sumă de DF lei, aferentă perioadei 2015 - februarie 2019) organele de inspekție fiscală au întocmit nota de fundamentare pentru solicitare de informații de tip SCAC/AF, prin care au solicitat confirmarea efectuării livrării de bunuri și servicii de către partenerul olandez și, în caz afirmativ, transmiterea fotocopiilor de pe documentele care atestă acest fapt.

Din răspunsul la solicitarea de tip SCAC2004 reiese că a fost vorba de o solicitare de informații pe schimb general de informații, autoritățile fiscale olandeze menționând că:

"W acționează ca un reprezentant fiscal cu o licență limitată. În calitate de reprezentant fiscal, el importă mărfurile pentru comercianții care nu sunt înregistrați la Oficiul Fiscal Olandez sau în UE și îndeplinește formalitățile fiscale referitoare la livrarea intracomunitară ulterioară. După aceea livrează mărfurile comercianților din UE. W este reprezentantul fiscal cu licență limitată în Olanda pentru ABC SRL.

Contribuabilul nostru nu este preocupat de plata bunurilor sau a persoanei care a plasat comanda, deoarece este implicat doar ca furnizor de servicii în această tranzacție, respectiv ca reprezentant fiscal cu licență limitată. Ca atare **contribuabilul nostru a declarat tranzacții la o sumă de Te euro** în perioada august 2015-februarie 2019. Acest lucru s-a întâmplat în conformitate cu administrația. Marfa a fost livrată la ABC SRL. Am anexat declarațiile făcute în octombrie 2019".

La solicitarea organelor de inspecție fiscală de a clarifica aceste neconcordanțe, societatea ABC SRL a prezentat corespondența purtată în acest sens, respectiv:

- o scrisoare a W din 13.11.2019 , în care această societate indică că a declarat valoarea impozabilă în sistemul EU VIES, inclusiv sumele de marfă de pe diverse linii de transport maritim și inclusiv sumele taxelor de transport în conformitate cu reglementările vamale și fiscale. Mandatarul nostru (al W - subl.ns.) Q BV (număr de TVA olandez nLy) își facturează serviciile către ABC SRL, inclusiv mărfurile plătite pe mare și taxele de import. Sumele acestor facturi sunt, de asemenea, raportate în declarațiile de TVA olandeze și rapoartele de listare VIES ale Q BV. După cum înțelegem de la mandatarul nostru, sumele pentru taxele de marfă și taxele de import au fost raportate dublu în Olanda față de numărul TVA românesc al ABC SRL;

- o scrisoare a Q BV din 13.11.2019, în care această societate arată că s-a ocupat de servicii și manipulare logistică pentru mărfurile importate de ABC SRL și indică că problema se referă la cazul în care taxele de transport maritim și taxele de import au fost listate de două ori (de Q BV, precum și de W), urmând să apeleze la experți fiscali pentru clarificarea problemei;

- o scrisoare din 14.11.2019 semnată de inspectorul P.L... din cadrul Cantonului Den Haag către Q BV în care se arată că ambele societăți olandeze au contactat propriul inspector fiscal pentru a informa acești inspectori cu privire la situația raportării duble și pentru a se asigura că acești doi inspectori discută intern despre ce entitate ar trebui să facă ajustarea necesară pentru a se potrivi cu suma totală care trebuie raportată din Olanda în conformitate cu suma deja raportată în România; în orice caz, este important "să vă asigurați că această raportare dublă a acelorași costuri este principala (și unica) problemă".

De asemenea, societatea ABC SRL a prezentat în susținerea contestației și adresa Administrației fiscale olandeze - biroul Rotterdam / întreprinderi mari din 18 decembrie 2019 din care reiese că suma inclusă de Q BV în "listare" (adică în declarația cu privire la prestațiile intracomunitare) pentru prestațiile logistice către ABC SRL este incorectă, în sensul că nu trebuiau cuprinse în suma declarată taxele de import datorate și suma costurilor de transport maritim până la locul din care sunt importate mărfurile la care se referă serviciile.

La solicitarea organului de soluționare, adresată organelor de inspecție fiscală cu privire la relația societății cu firma Q BV, din documentația transmisă cu adresa nr. xxx/2020 reiese că organele de inspecție fiscală au solicitat verificarea SCAC și pentru această firmă, din nota de fundamentare reieșind că societatea ABC SRL a declarat achiziții de bunuri în valoare de A2 lei și servicii în valoare de A3 lei de la Q BV cu cod de TVA olandez nLy, în timp ce din rapoartele VIES a reieșit că societatea Q BV a declarat pe codul de TVA olandez NLZ livrări de bunuri de L2 lei și servicii în valoare de L3 lei. Problema identificată nu a fost în legătură cu valoarea declarată a achizițiilor de bunuri și servicii, diferențele în lei fiind ne semnificative, ci cu codul de TVA al societății Q BV, din răspunsul autorităților fiscale olandeze reieșind că societatea Q BV este parte a unui grup fiscal cu codul NLZ, grupul fiind cel care declară TVA pentru întreaga entitate, iar componentele grupului sunt responsabile pentru declararea tranzacțiilor intracomunitare, reieșind așadar că este vorba doar de o eroare a codului de TVA olandez sub care au fost declarate operațiunile.

Din cele prezentate reiese că *diferența de L1-A1 lei în discuție nu poate proveni din declararea (eronată sau nu) a valorii tranzacțiilor (în euro) de către Q BV în propriile declarații VIES din Olanda întrucât o sumă aproape identică, cu diferențe ne semnificative din perspectiva diferențelor de curs valutar, a fost declarată (eronată sau nu) și de către ABC SRL în propriile declarații recapitulative VIES din România.*

În schimb, diferența de L1-A1 lei rezultă din valoarea achizițiilor intracomunitare de bunuri declarate de DECO FRUCT SRL în cuantum de A1 lei, comparativ cu valoarea livrărilor intracomunitare de bunuri declarate în contrapartidă de W BV din Olanda în cuantum de L1 lei, diferență tratată de organele de inspecție fiscală ca fiind aferentă bunurilor "ce ar fi putut valorificate de societate prin comercializare", cu alte cuvinte ca reprezentând contravaloarea mărfurilor achiziționate de societate, dar nedecarate.

Din documentația existentă la dosarul cauzei se desprind următoarele:

- valoarea livrărilor de Te euro declarate de W BV din Olanda reiese atât din rapoartele VIES întocmite prin consultarea bazei de date VIES, cât și din răspunsul autorităților fiscale olandeze la solicitarea de tip SCAC în sensul că "contribuabilul nostru **a declarat**", nu și în sensul că suma declarată este confirmată de aceste autorități și nici în sensul componenteii valorii de Te euro;

- în anexa nr. 12b) la RIF se regăsește coloana aferentă sumei de Tg euro aferentă livrărilor în euro declarate de W (Te euro pentru perioada 2015 - februarie 2019 + Ts euro pentru martie 2019); în schimb, nu se regăsește coloana corespunzătoare în valută pentru achizițiile declarate de DECO FRUCT SRL, din care să reiasă suma de De euro cu privire la care organele de inspecție fiscală au solicitat societății justificări și explicații (pg. 20/138 din RIF);

- din coloana aferentă diferenței de L1-A1 lei din anexa nr. 12b) reiese că *pentru fiecare lună din cadrul perioadei august 2015-martie 2019 sunt stabilite diferențe atât cu plus (adică societatea a declarat mai puțin decât a declarat partenerul), cât și cu minus (adică societatea a declarat mai mult decât a declarat partenerul), atât pentru sume modice (spre exemplu, - Nx lei pentru luna octombrie 2016), cât și pentru sume semnificative (spre exemplu, + Ny lei în luna*

august 2018, plus Nw lei în luna mai 2018, - Nq lei în luna septembrie 2016, - Nj lei în luna iunie 2018 etc.);

- în cuprinsul raportului **nu există nicio constatare cu privire la regimul operațiunilor derulate de ABC SRL prin intermediul W în Olanda**, din documente reieșind că societatea ABC SRL a realizat importuri în Olanda prin intermediul W, fără a se putea identifica sub ce regim vamal a realizat importurile și măsura în care acest regim influențează regimul TVA aferent operațiunilor, inclusiv declararea acestora (spre exemplu, scutire de TVA pentru importul în "regim vamal 42");

- în cuprinsul raportului **nu există nicio constatare cu privire la baza impozabilă (în lei și contravaloarea în euro) luată în considerare de societatea contestatoare la declararea achizițiilor intracomunitare de bunuri**, respectiv dacă s-a declarat doar contravaloarea mărfii din factura furnizorului extern sau dacă s-au declarat și alte elemente corespunzătoare valorii în vamă pentru mărfurile care au făcut obiectul importurilor din Olanda (costuri de transport maritim, taxe vamale de import etc.) și **nici dacă baza impozabilă luată în considerare de societate în vederea declarării achizițiilor intracomunitare este corectă sau nu**;

- nu există constatări cu privire la derularea operațiunilor dintre societate și W în calitate de reprezentant fiscal: mandatul dat, remunerația stabilită, procedurile de lucru folosite pentru transmiterea documentelor etc.

Prin urmare, mai înainte de a stabili că diferența valorică de L1-A1 lei este aferentă bunurilor "ce ar fi putut valorificate de societate prin comercializare", **organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să clarifice în ce măsură cele două societăți implicate - societatea contestatoare și W din Olanda - raportează/declară baza de impozitare a operațiunilor (achiziții versus livrări) pe baza aceluiași componente**, respectiv valoarea mărfii din factura furnizorului extern ori valoarea mărfii din factura furnizorului extern plus transport până la vămuire + taxe vamale și alte elemente ce intră în valoarea în vamă deoarece **numai în măsura în care baza de impozitare a operațiunilor raportate conține aceleași componente pentru ambele societăți implicate se pot face comparații între valorile declarate și identifica valoarea tranzacțiilor nedeclarate**.

Astfel, organul de soluționare a contestațiilor constată că nu se poate pronunța cu privire la concluzia organelor de inspecție fiscală în sensul că diferența de L1-A1 lei este aferentă bunurilor ce ar fi putut valorificate de societate prin comercializare, în lipsa clarificării circumstanțelor edificatoare cu privire la elementele bazei de impozitare utilizate la declararea tranzacțiilor intracomunitare. Mai mult, mențiunile organelor de inspecție fiscală referitoare la neconstatarea de deficiențe de către organele de control care monitorizează tranzacțiile intracomunitare cu legume și fructe, neidentificarea de livrări nedeclarate de societate, neidentificarea de facturi de achiziții ori de livrări neînregistrate în contabilitate și comportamentul fiscal pozitiv pledează împotriva temeiniciei concluziilor acestora cu privire la diferența în discuție.

Prin urmare, în circumstanțele mai sus-arătate, se reține că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra stabilirii diferenței valorice de L1-A1 lei ca fiind aferentă unor bunuri ce ar fi putut valorificate prin comercializare și, implicit, asupra obligațiilor fiscale suplimentare

corespunzătoare acestei diferențe, motiv pentru care se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct. 11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 conform cărora *”în situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare”*.

În consecință, se va desființa în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019 pentru impozit pe profit în sumă de P3 lei și TVA în sumă de V3 lei, urmând ca organele fiscale competente să procedeze la refacerea inspecției fiscale, prin verificarea temeinică a operațiunilor derulate de ABC SRL prin intermediul firmei W BV din Olanda și identificarea elementelor ce compun baza de impozitare a operațiunilor intracomunitare declarate, inclusiv, dacă se consideră necesar, prin demersuri suplimentare la autoritățile fiscale olandeze pentru clarificarea situației și având în vedere și considerentele reținute în motivarea soluției de desființare, societatea ABC SRL având obligația să colaboreze pentru stabilirea corectă a stării de fapt fiscale.

3.6. Referitor la impozitul pe profit în sumă de P4 lei și TVA în sumă de V4 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează diferențele suplimentare de impozit pe profit și TVA stabilite de organele de inspecție fiscală în urma reconsiderării drept venituri a cheltuielilor cu taxele vamale percepute ulterior momentului importului pe motivul vânzării mărfurilor sub prețul de cost, în condițiile în care organele fiscale n-au justificat măsura din punct de vedere al scopului economic urmărit de societate și al angajamentelor contractuale convenite de societate cu clienții săi și n-au demonstrat că vânzările sub prețul de cost au fost efectuate doar în scopul diminuării obligațiilor fiscale ale societății, deși aceasta a practicat cote medii de adaos comercial la vânzarea mărfurilor ce au condus la obținerea de profit.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL a înregistrat pe costuri - contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" contravaloarea taxelor vamale stabilite suplimentar de către Direcția Regională Vamală București.

Situația se prezintă astfel: pentru o parte din importurile efectuate de societate, la momentul importului s-a dispus constituirea unei garanții, cu obligația depunerii într-un anumit termen a documentelor justificative pentru a dovedi că loturile de marfă importate au fost cedate (vândute) în condiții care să confirme corectitudinea prețurilor declarate la import. Deoarece termenele nu au fost respectate, garanția constituită inițial a fost reținută cu titlu de plată a taxelor de import (taxe vamale și TVA) de către organele vamale, în conformitate cu prevederile art. 137 alin. (2) din Regulamentul delegat (UE) nr. 499/2014 al Comisiei de completare a Regulamentelor (UE) nr. 1308/2013 și nr. 1306/2013 aale Parlamentului European și ale Consiliului prin modificarea Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 543/2011 al Comisiei în ceea ce privește sectorul fructelor și legumelor și sectorul fructelor și legumelor prelucrate.

Cu ocazia înregistrării în contabilitate, societatea a întocmit următoarele articole contabile:

607 = 371 - cu descărcarea gestiunii de marfă pentru taxa vamală suplimentară, mărfurile importate fiind deja vândute

371 = 446 - cu taxa vamală suplimentară stabilită de organele vamale

4426 = 2678 - cu TVA suplimentară reținută din garanție

446 = 2678 - cu taxele vamale suplimentare reținute din garanție.

Organele de inspecție fiscală menționează că, urmare analizei efectuate asupra prețurilor de vânzare pentru respectivele mărfuri, s-a constatat că acestea au fost vândute oricum sub costul de achiziție stabilit inițial de societate, respectiv anterior includerii în prețul de vânzare și a taxelor recalulate la import în acest cost.

Au fost solicitate explicații reprezentanților societății, care prin adresa nr. 229/17.09.2019 au arătat modalitatea de efectuare a importurilor, de înregistrare a bunurilor în patrimoniu, structura prețurilor de vânzare și marja brută, cu următoarele caracteristici: mărimea marjei brute se stabilește de către entitatea vânzătoare, dar se negociază cu clientul în momentul negocierii prețului de vânzare care o include; mărimea marjei fluctuează odată cu fluctuația prețului de vânzare pe grupe sau sortimente de mărfuri.

Organele de inspecție fiscală menționează că între momentul vânzării mărfurilor și cel al recalculării drepturilor vamale de către organele vamale există un decalaj de câteva luni, așa încât ulterior vânzării societatea nu a mai avut în vedere aceste taxe, fapt ce ar fi condus la reconsiderarea prețului de vânzare prin includerea în acesta cel puțin a elementelor componente ale costului de achiziție (și implicit a taxelor vamale recalulate). De asemenea, din punct de vedere al TVA potrivit art. 286 alin. (1) lit. a) și alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, orice cheltuieli cu impozitele și taxele datorate de o persoană impozabilă în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, dacă nu sunt incluse în prețul bunurilor livrate ori al serviciilor prestate, ci sunt recuperate de la clienți prin refacturare se cuprind în baza de impozitare a TVA.

Având în vedere aceste aspecte, precum și dispozițiile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la reașezarea veniturilor, prin includerea taxelor vamale recalulate la import ce nu au fost recuperate prin prețul de vânzare, majorând baza impozabilă în perioada 2016 - trim. I 2019 cu suma de C4 lei, cu consecința stabilirii unui impozit pe profit suplimentar în sumă de P4 lei și a colectării suplimentare de TVA în sumă de V4 lei.

În drept, potrivit art. 11 și art. 19 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, **prin indicarea elementelor relevante în**

legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta”.

”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”.

Referitor la înregistrarea în contabilitate a veniturilor, la pct. 57 și pct. 433 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 se prevăd următoarele:

”57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de **fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză.** Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, **în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.”**

”433. - **Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale”.**

În privința TVA sunt incidente prevederile art. 268 și art. 286 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal conform cărora:

”Art. 268. - (1) Din punctul de vedere al taxei **sunt operațiuni impozabile** în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, **efectuate cu plată; [...]**”.

”Art. 286. - (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; [...]**

(3) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată; [...]

Cu privire la contrapartida obținută în cazul livrărilor de bunuri ori a prestărilor de servicii, din prevederile pct. 3 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016 se desprind următoarele:

”3. (2) Condiția referitoare la plată prevăzută la art. 268 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O livrare de bunuri sau o prestare de servicii este

impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută, este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care **furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata sau, în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament.** Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartida obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț sau nu este plătit direct de beneficiar, ci de un terț”.

Potrivit prevederilor legale anterior citate, în cazul impozitului pe profit, baza impozabilă reprezentată de profitul impozabil se calculează pornind de profitul contabil, adică de la diferența dintre veniturile înregistrate conform reglementărilor contabile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, care sunt apoi influențate de celelalte elemente ale bazei impozabile (venituri neimpozabile, cheltuieli nedeductibile, elemente similare veniturilor și elemente similare cheltuielilor). În cazul TVA baza de impozitare este dată de contrapartida obținută de furnizor din partea cumpărătorului sub forma plății sau a unui angajament de plată în schimbul bunurilor furnizate.

În speță, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL și-a inclus în costuri contravaloarea diferențelor suplimentare de taxe vamale aferente mărfurilor importate și între timp vândute și, pe motiv că nu și-a recuperat prin prețul de vânzare aceste costuri, au invocat prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal pentru reșezarea (adică mărirea) veniturilor societății.

Prin contestația formulată ABC SRL susține că prin raționamentul folosit de organele fiscale cheltuielile ”au devenit” venituri, reglementările contabile au fost pe deplin respectate la momentul înregistrării diferențelor de taxe vamale și n-au legătură cu conținutul economic al tranzacției și, deși au invocat art. 11 din Codul fiscal pentru reîncadrarea tranzacțiilor, organele de inspecție fiscală n-au indicat elementele relevante în legătură cu scopul și conținutul economic al tranzacției.

Cu adresa nr.2020 organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală să facă ”mențiuni exprese cu privire la reconsiderarea prețurilor de vânzare prin includerea la venituri și în baza de impozitare a TVA a diferențelor de taxe vamale, inclusiv prin raportare la conținutul contractelor încheiate cu clienții, respectiv dacă în contracte era prevăzută posibilitatea refacturării de către societate către clienți a taxelor vamale și a oricăror alte cheltuieli accesorii aferente bunurilor livrate”.

Cu adresa nr. xxx/2020, înregistrată sub nr. MBR_REG-zzz/2020 organele de inspecție fiscală au precizat că s-a avut în vedere că taxele respective nu au fost incluse inițial în prețul de achiziție și, astfel, prin neincluderea nici în prețul de vânzare, acestea nu au fost incluse în baza de impozitare a impozitului pe profit și a TVA, apreciindu-se că pierderea rezultată

În urma vânzării sub prețului de cost nu trebuie să afecteze obligațiile fiscale datorate bugetului general consolidat al statului.

Ținând cont de temeiul legal invocat ("reîncadrarea tranzacțiilor") și de precizările transmise cu adresa nr. xxx/2020 în raport de documentația existentă la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală nu au indicat acele elemente relevante în legătură cu scopul și natura tranzacțiilor realizate de societatea contestatoare pe perioada supusă inspecției. Astfel, în condițiile în care **în fiecare an** din perioada verificată 2015-2018 societatea **a obținut atât profit net contabil** (pg. 3/138 din RIF), **cât și profit impozabil, inclusiv după acordarea reducerilor comerciale ulterior facturării și a practicat cote medii de adaos comercial cuprinse între 9% și 17%** (pg. 13/138 din RIF), organele de inspecție fiscală **nu au documentat constatarea referitoare la vânzarea mărfurilor sub prețul de cost**, neprecizând care au fost prețurile inițiale de achiziție ale mărfurilor importate cu constituirea de garanții comparativ cu prețurile de vânzare practicate și condițiile comerciale în care au fost realizate vânzările, cu luarea în considerare a naturii mărfurilor comercializate (legume și fructe perisabile), *astfel încât dintr-o analiză economică detaliată să reiasă că eventualele vânzări ocazionale sub prețul de cost sunt nejustificate din punct de vedere economic și au fost efectuate doar în scopul diminuării/afectării obligațiilor societății față de bugetul de stat.*

Se mai reține că organele de inspecție fiscală au "reîncadrat" taxele vamale și TVA stabilite de organele vamale ulterior vânzării prin "reșezarea", adică majorarea veniturilor și majorarea bazei impozabile pentru TVA, **fără să indice elemente concrete corespunzătoare clauzelor contractuale convenite de societate cu clienții săi, de natură să indice angajamentul clienților de a accepta ajustarea prețurilor ori de a suporta eventuale costuri ulterioare aferente mărfurilor deja livrate.** Or, profitul impozabil se stabilește pornind de la veniturile înregistrate în contabilitate conform reglementărilor în materie, respectiv pornind de la "acordul" dintre vânzător și cumpărător, iar baza de impozitare a TVA se stabilește pe baza contrapartidei obținute sau care urmează a fi obținută de furnizor de la clientul său ori de la un terț în legătură cu livrarea de bunuri/prestarea de servicii.

Organele de inspecție fiscală **nu au efectuat nicio analiză a contractelor încheiate de societate cu clienții săi**, de natură să releve *existența unor clauze contractuale în baza cărora societatea să aibă dreptul să pretindă în contrapartidă și taxele vamale neluate în considerare la stabilirea prețurilor inițiale de vânzare ori existența unei convențe economice între societate și clienți pentru practicarea vânzărilor sub cost*, care să justifice reîncadrarea fiscală a cheltuielilor cu taxele vamale în venituri, prin aplicarea prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal. Nici la solicitarea organului de soluționare a contestației în legătură cu "posibilitatea refacturării de către societate către clienți a taxelor vamale și a oricăror alte cheltuieli accesorii aferente bunurilor livrate", organele de inspecție fiscală nu au indicat existența vreunor clauze în acest sens în contractele încheiate de societate cu clienții săi, rezumându-se doar la aprecierea că pierderea rezultată în urma vânzării sub prețul de cost nu trebuie să afecteze obligațiile fiscale datorate bugetului consolidat al statului.

De asemenea, se mai reține că organele de inspecție fiscală au tratat cheltuielile cu taxele vamale și TVA aferentă drept deductibile, deci efectuate în

cadrul activității economice a societății, neindicând niciun motiv de nedeductibilitate a acestora.

În atare condiții, simpla invocare a prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal nu este suficientă pentru a trata cheltuielile cu taxele vamale drept venituri și a majora astfel profitul impozabil și baza de impozitare a TVA, organele de inspecție fiscală neindicând elementele relevante privind scopul și conținutul economic al tranzacțiilor în raport de circumstanțele specifice societății verificate (obținere de profit contabil și fiscal, vânzare de mărfuri perisabile ș.a.), **astfel încât să existe o legătură de cauzalitate între situația de fapt constatată și soluția fiscală fundamentată în drept.**

În consecință, având în vedere că motivul vânzării mărfurilor sub prețul de cost, invocat de organele de inspecție fiscală pentru tratarea cheltuielilor cu taxele vamale drept venituri nu a fost justificat atât din perspectiva scopului economic, în condițiile în care, pe ansamblul activității de vânzare, societatea a practicat cote medii de adaos comercial ce au condus la obținerea de profit net contabil și profit impozabil, cât și din punct de vedere al angajamentelor contractuale convenite de societate cu clienții săi cu privire la contrapartida ce putea fi obținută în urma livrării mărfurilor, se rețin ca întemeiate criticile contestatoarei cu privire la nejustificarea tratamentului fiscal aplicat taxelor vamale percepute ulterior momentului importului în sensul reșezării lor drept venituri, contestația urmând a fi admisă și decizia de impunere nr. F-X aaa/2019 anulată pentru impozitul pe profit în sumă de P4 lei și TVA în sumă de V4 lei.

3.7. Referitor la impozitul pe profit în sumă de P6 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deductibilitatea cheltuielilor cu produsele alimentare achiziționate de la furnizori ori din stocul propriu de marfă pe motivul că în regulamentul intern a fost prevăzută acordarea unei mese calde pentru salariați, în condițiile în care nu a întocmit documente din care să reiasă că produsele alimentare respective au fost transformate în masă caldă acordată salariaților în mod gratuit, salariații care au beneficiat de acest avantaj salarial și valoarea avantajului pe fiecare salariat în parte în vederea impozitării.

În fapt, începând cu anul 2017 și până la 31.03.2019, societatea ABC SRL a înregistrat în costuri - cont contabil 6458 "Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială" suma de C6 lei reprezentând contravaloarea achizițiilor de produse alimentare de la furnizorii R1 SRL, H SRL și K SRL, dar și a unor mărfuri din depozitul propriu date în consum.

Pentru produsele alimentare achiziționate societatea nu întocmește documente de recepție, achizițiile fiind evidențiate direct în cheltuieli la momentul facturii, iar pentru mărfurile din depozitul propriu se întocmește bonul de comandă urmat de bonurile de consum.

Aceste cheltuieli au fost considerate ca având caracter social, incluse în limita cheltuielilor cu deductibilitate limitată potrivit art. 25 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal.

Potrivit răspunsului transmis de societate cu adresa nr. 215/26.08.2019, în data de 14.03.2017, prin actul adițional nr. 1 la regulamentul intern s-a hotărât de către conducerea firmei ca angajații să primească o masă caldă ca

recompensă pentru munca lor și pentru a mări eficiența, prin amenajarea unei săli de mese, obținerea autorizației, încheierea contractului cu furnizorii pentru necesarul bucătăriei, stabilirea meniului. Masa de prânz va fi servită tuturor angajaților prezenți la locul de muncă, iar pentru angajații străini se vor servi trei mese deoarece ei locuiesc în incintă. În sala de mese se poate servi și mâncarea adusă de acasă de angajați, care au posibilitatea să și-o încălzească la cuptorul cu microunde.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a întocmit documente din care să reiasă că achizițiile de produse alimentare au fost destinate scopului la care se face referire, nu a întocmit documente din care să reiasă persoanele care au beneficiat de masă caldă, numărul de mese calde/persoană/zi, valoarea meniului și nici nu a inclus în veniturile salariale impozabile ale angajaților aceste avantaje de natură salarială, motiv pentru care cheltuielile au fost considerate nedeductibile fiscal conform art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și art. 11 alin. (1) și art. 25 alin. (1) din Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 25 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"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.

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

b) **cheltuielile sociale**, în limita unei cote de până la 5%, aplicată asupra valorii *cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Codului muncii*. Intră sub incidența acestei limite următoarele:

[...]

2. *cheltuielile pentru funcționarea* corespunzătoare a unor unități aflate în administrarea contribuabililor, precum: creșe, grădinițe, școli, muzee, biblioteci, *cantine*, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști și altele asemenea;

[...]

4. *alte cheltuieli cu caracter social efectuate în baza contractului colectiv de muncă sau a unui regulament intern*".

În speță, societatea ABC SRL și-a dedus cheltuieli cu produse alimentare, legume și fructe achiziționate ori din stocul propriu, pe care le-a considerat cheltuieli sociale deductibile limitat, prin invocarea art. 25 alin. (3) lit. b) pct. 2 și 4 din Codul fiscal.

Având în vedere că societatea invocă caracterul social al cheltuielilor în discuție, în cauză sunt incidente și următoarele prevederi din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții

sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta”.

”Art. 25. - (2) **Cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor astfel cum sunt definite potrivit titlului IV** sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, **cu excepția celor reglementate la alin. (3) și (4)**”.

”Art. 76. - (2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:

[...]

s) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură.

(3) Avantajele, în bani sau în natură, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2) includ, însă nu sunt limitate la:

[...]

b) cazare, **hrană**, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii **oferite gratuit** ori la un preț mai mic decât prețul pieței;”.

De asemenea, se rețin ca incidente și prevederile art. 19 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal potrivit căroră: ”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.** [...]”.

care se coroborează cu cele ale pct. 57 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

”57. (2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. **Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.** De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

(3) **Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.** Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora”.

Din actul adițional nr. 1 la Regulamentul intern, nedatat și semnat de asociatul unic al societății, aflat la dosarul cauzei reiese că:

”1.Începând cu 14.03.2017 am decis ca să se servească o masă caldă tuturor angajaților care vor fi în timpul prânzului în incinta societății.

Pentru angajații străini (care locuiesc în aceeași locație cu sediul societății) neavând posibilități să plece pentru a servi masa în oraș, fiind la distanță mare, neavând mijloc de transport oricând la dispoziție, am hotărât să fie servite 2 mese și micul dejun. [...]”.

De asemenea, există 7 (sapte) meniuri, nedatate și nesemnate, pentru cele 7 zile ale săptămânii, din care rezultă că în fiecare dimineața se servește pâine, apă, roșii, ouă fierte, brânză, lapte dulce, măslina; la prânz: pâine, burger

cu carne și salată, ciorbă de legume sau de pui, orez cu legume și pulpe, aripoare la cuptor, legume umplute cu carne, piure de cartofi cu snițele etc.; seara: pâine, salată, lapte, bănză, paste cu brânză, legume sau carne, salată orientală, pui prăjit, cartofi prăjiți .

Pentru bunurile luate din depozitul propriu sunt prezentate bonuri de comandă, spre exemplu bonul de comandă nr. 05/27.03.2019, pentru eliberarea de fructe și legume: roșii chiorchine 61 kg, kiwi 168 kg, ardei iute 45 kg, praz 120 kg, struguri negri 262 kg, portocale 252 kg, ardei iute 45 kg etc.

Raportat la prevederile legale incidente și situația de fapt anterior prezentată organul de soluționare a contestației reține că *nu orice cheltuială a societății devine cheltuială cu caracter social doar pentru faptul că este prevăzută în regulamentul intern*, așa cum tinde să argumenteze contestatoarea ABC SRL propriul tratament fiscal aplicat cheltuielilor în discuție. Dimpotrivă, din prevederile art. 25 alin. (2) coroborate cu cele ale art. 25 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal reiese că **cheltuielile sociale sunt cheltuieli de natură salarială, deci cheltuieli care trebuie individualizate la nivelul persoanelor fizice beneficiare** - angajați și alte persoane care obțin venituri asimilate salariilor - și, indiferent de tratamentul fiscal la nivelul beneficiarilor (venituri impozabile, neimpozabile), ele sunt deductibile limitat la nivelul societății care efectuează aceste cheltuieli. În acest caz sunt aplicabile și prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, **contând fondul economic al operațiunii - acordarea unei mese calde salariaților reprezintă un avantaj salarial sub forma unui beneficiu în natură - și nicidecum simpla inserare în regulamentul intern a acordării acestui avantaj în natură salariaților, cu efect declarativ în privința caracterizării formale a naturii cheltuielilor**, relația fiind de la parte (cheltuielile sociale) la întreg (cheltuieli salariale, care includ și cheltuielile sociale). De altfel, contestatoarea recunoaște implicit prin contestație că masa caldă are natura unei venit salarial pentru salariați, din moment ce a hotărât acordarea acesteia "ca recompensă pentru munca lor și pentru a mări eficiența".

Or, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală, contestatoarea *nu a întocmit documente din care să reiasă, lunar, persoanele care ar fi beneficiat efectiv de masa caldă, care a fost valoarea mesei calde pentru fiecare salariat în parte, zilnic și cumulativ lunar, astfel încât acestea să fie cuprinse ulterior în veniturile salariale lunare ale angajaților care au beneficiat de această hrană oferită gratuit de societate, astfel că acestea nu pot fi considerate drept cheltuieli sociale efectuate în favoarea angajaților*.

Totodată, se mai reține că, deși societatea invocă faptul că cheltuielile înregistrate în contul 6458 "Alte cheltuieli cu asigurările și protecția socială" sunt cheltuieli pentru masa caldă oferită angajaților, aceasta **nu a respectat reglementările contabile privind întocmirea documentelor justificative din care să reiasă că materiile prime - produse alimentare achiziționate de la furnizori ori din stocul propriu de marfă din depozit - au fost utilizate pentru transformarea lor în masă caldă și nici nu a evidențiat în contabilitate obținerea mesei calde, contrar prevederilor pct. 57 alin. (2) din reglementările contabile aplicabile**, care obligă ca înregistrările contabile să reflecte operațiunile "întocmai" realitatea, adică modul cum acestea se produc în fapt. Mai concret, societatea a înregistrat direct în cheltuieli bunurile alimentare achiziționate ca atare de la furnizori și cantitățile de legume eliberate din

depozitul propriu și **nicidecum "masă caldă"** (feluri de mâncare: ciorbe, orez cu legume și pulpe, ardei umpluți, piure cu șnițele etc.) pe bază de rețetare pentru meniuri și documente de recepție. O dovadă în plus că societatea **nu a întocmit documente din care să reiasă că achizițiile de produse alimentare au fost destinate scopului declarat** - masă caldă pentru salariați - reiese și din aceea că din bonurile de comandă prezentate cu titlu exemplificativ reiese că s-au înregistrat în cheltuieli cantități importante de fructe, fără ca acestea să se regăsească în meniurile existente la dosar.

Având în vedere cele anterior prezentate reiese că societatea nu poate beneficia de deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contul 6458 "Alte cheltuieli cu asigurările și protecția socială", argumentele acesteia nefiind de natură să infirme tratamentul fiscal aplicat în urma inspecției fiscale în sensul nedeductibilității fiscale a cheltuielilor în sumă de C6 lei și stabilirii impozitului pe progit suplimentar în sumă de P6 lei.

3.8. Referitor la TVA în sumă de V6 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru produsele alimentare achiziționate, în condițiile în care nu a făcut dovada că acestea au fost utilizate pentru acordarea unei mese calde salariaților în scopul nemijlocit al desfășurării propriei activități economice.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru cheltuielile înregistrate de societate în contul 6458 "Alte cheltuieli cu asigurările și protecția socială" societatea și-a dedus TVA în sumă de V6 lei. Pe baza constatărilor de la pct. 3.7 din prezenta organele de control au concluzionat că achizițiile de produse alimentare nu au fost efectuate în folosul propriei activități economice, pentru a beneficia de deducere potrivit art. 297 din Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 271 și art. 297 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 271. - (5) Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată în sensul alin. (4), fără a se limita la acestea, operațiuni precum:

a) [...]

b) **serviciile prestate în mod gratuit** în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor **sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice**, în condițiile stabilite prin normele metodologice; [...]"

"Art. 297. - (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]

(5) Dacă nu contravine prevederilor alin. (4), persoana impozabilă are dreptul de deducere a taxei și pentru cazurile prevăzute la art. 270 alin. (8) și **la art. 271 alin. (5)**".

Astfel, conform reglementărilor fiscale în materia TVA, serviciile prestate în mod gratuit, cum ar fi serviciile sub forma mesei calde oferite angajaților într-o cantină, pot beneficia de deducerea TVA numai în măsura în care sunt strâns legate de desfășurarea în condiții optime a activității economice.

În speță, așa cum s-a arătat și la pct. 3.7 din prezenta decizie, societatea ABC SRL **nu a justificat că produsele alimentare achiziționate au fost utilizate pentru prepararea de mese calde și că acordarea acestor mese calde ar fi în folosul propriu al activității economice a societății.** Dimpotrivă, servirea unei mese calde de către **salariați răspunde interesului personal al acestora**, care pot opta și pentru servirea mâncării aduse de acasă (așa cum precizează chiar societatea prin contestația formulată), după cum și servirea a trei mese zilnice pentru salariații străini (inclusiv dimineața și seara, deci înainte și după încheierea programului de lucru) nu poate avea legătură cu activitatea economică a societății.

De altfel, societatea nu a invocat prin contestație faptul că măsura de acordare unei mese calde salariaților înscrisă în regulamentul intern a fost luată în scopul nemijlocit al desfășurării propriei activități economice.

În consecință, contestația se va respinge și pentru acest capăt de cerere.

3.9. Referitor la impozitul pe profit în sumă de P5 lei și TVA în sumă de V5 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța asupra acestor diferențe stabilite în urma inspecției fiscale, în condițiile în care societatea nu își motivează contestația prin care solicită considerarea ca nedatorat a debitului stabilit prin decizia emisă în urma inspecției și pentru aceste diferențe.

În fapt, pe parcursul perioadei verificate societatea ABC SRL și-a dedus cheltuieli și TVA aferentă pentru achizițiile efectuate în legătură cu patru mijloace de transport, pe care le-a utilizat fără întocmirea de foi de parcurs. În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au limitat la 50% dreptul de deducere, stabilind diferențe suplimentare de impozit pe profit în sumă de P5 lei și de TVA în sumă de V5 lei.

Prin contestația formulată, societatea solicită considerarea întregului debit nedatorat, inclusiv deci a diferențelor suplimentare stabilite în legătură cu aceste mijloace de transport, dar nu precizează niciun motiv în legătură cu aceste diferențe.

În drept, conform art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 269. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază,”

iar pct. 2.5 și pct. 11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 precizează:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

Astfel, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 249. - Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”.

”Art. 250. - 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 probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art.73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 73. - (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*”.

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră:

”Art. 276. – (1) *În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării***”.

Având în vedere că societatea a contestat întreg debitul stabilit în urma inspecției fiscale, dar nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeuri de drept în legătură cu partea din debit aferentă diferențelor suplimentare de impozit pe profit în sumă de P5 lei și de TVA în sumă de V5 lei, contestația se va respinge ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art. 11 alin. (1), art. (1), art. 21 alin. (4) lit. m), art. 134¹ alin. (7), art. 134² alin. (1), art. 138 lit. c), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 155 alin. (19) lit. c) și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 11 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 25 alin. (1), alin. (2) și alin. (3) lit. b), art. 76 alin. (2) lit. s) și alin. (3) lit. b), art. 268 alin. (1), art. 281 alin. (7), art. 282 alin. (1), art. 286 alin. (1) lit. a) și alin. (3) lit. a), art. 297 alin. (4) lit. a) și alin. (5), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) lit. h) și art. 321 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 57, pct. 76 și pct. 433 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, art. 7, art. 73, art. 85, art. 113, art. 124, art. 126, art. 127, art. 131, art. 269 alin. (1) lit. c) și d), art. 276 alin. (1) și art. 279 din Legea nr. 207/2015

privind Codul de procedură fiscală și pct. 2.5, pct. 11.1 și pct. 11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui AN.N.A.F. nr. 3.741/2015, se

DECIDE:

1. Admite contestația ABC SRL și anulează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 pentru impozitul pe profit în sumă de P2x+P4 lei și TVA în sumă de V4 lei.

2. Desființează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 pentru impozitul pe profit în sumă de P3 lei și TVA în sumă de V3 lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

3. Respinge ca neîntemeiată contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 pentru impozitul pe profit în sumă de Rp lei și TVA în sumă de Rv lei.

4. Respinge ca nemotivată contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 pentru impozitul pe profit în sumă de P5 lei și TVA în sumă de V5 lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, iar pct. 2-4 pot fi contestate în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul