

**DECIZIA nr. 46/2016**  
privind soluționarea contestației depusă de  
**SC XXX S.A.**  
înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații  
din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili  
sub nr. **SSC X/2016**

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Activitatea de Inspectie fiscala din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr.X/2016, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr.SSC X/2016, asupra contestației formulate de **SC XXX S.A.** cu sediul social in municipiul Bucuresti, Sector 3, Strada Catanoaia, nr. 33, având codul de inregistrare fiscala ROXXXX, inmatriculata la Registrul Comertului sub nr. J40/6404/1993, reprezentata de Domnul Sebastian Boureau in calitate de Director Financiar, in baza procurii depusa in original la dosar.

SC XXX S.A. contestă in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, nr. F-MC 107/31.03.2016, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC 71/31.03.2016, pentru diferentele stabilite suplimentar cu privire la **impozitul pe profit in suma de X lei si accesorii**, precum si pentru diferentele privind **TVA de plata in suma de X lei si accesoriile aferente**.

Prin adresa inregistrata sub nr. SSC X/2016 organele de inspectie fiscala au comunicat Situatia de calcul privind accesoriile aferente debitorilor contestate, din care rezulta ca **suma totala a accesoriilor contestate este de X lei**, structurata astfel:

Tip oblig. principala	Dobânzi/majorări	Penalități	Total accesorii
Impozit pe profit	X	X	X
TVA	X	X	X
Total	X	X	<b>X</b>

Astfel, **obiectul contestatiei il constituie suma totala de X lei** compusa din urmatoarele obligatii fiscale stabilite suplimentar: **X lei impozit pe profit, X lei taxă pe valoarea adăugată si X lei accesorii ale acestora**.

**SC XXX S.A.**, figurează la poziția nr. X din Anexa nr. 1 - „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 februarie 2016” la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3702/2015 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare stabilit în raport de data primirii titlului de creanță contestat, respectiv **01.04.2016**, conform adresei AIF-DGAMC nr. 671AIF/01.04.2016 pe care imputernicitul societății a semnat de primire, înscrind ca data a primirii 01.04.2016, aflată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili respectiv **06.05.2016**, conform ștampilei registraturii DGAMC, aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Prin contestația formulată societatea a solicitat susținerea orală a contestației, procedura ce s-a îndeplinit în data de 15.06.2016, susținerile societății fiind consemnate în minuta încheiată la acea dată, depusă la dosarul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269 și art. 272 alin.(3) lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este investit să se pronunțe asupra contestației formulate de **SC XXX S.A.**

**I. SC XXX S.A.** solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-MC 107/31.03.2016 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC 71/31.03.2016, în ceea ce privește stabilirea în sarcina societății a unor sume suplimentare cu titlu de impozit pe profit, TVA, și accesorii aferente.

În susținerea contestației XXX SA formulează, următoarele motive și argumente:

#### 1. Cheltuieli cu servicii de marketing facturate de Î.I. XI XL

În ceea ce privește prezentarea de către XXX a unor documente precum fișele tehnice ale produselor sau alte documente care atestă caracteristicile tehnice ale produselor și afirmatia organelor de control conform careia „- descrierea serviciilor este efectuată în linii generale, unele anexe (...) prezentate de societate ca fiind documente justificative ale prestarilor de servicii;”, considera că Societatea nu a făcut decât să-și dovedească calitatea de bun contribuabil, prezentând organelor de control întreaga documentație detinută, în vederea elaborării cât mai judicioase a unor concluzii conforme cu realitatea comercială a tranzacțiilor analizate.

În plus, referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală că documentele care au stat la baza facturilor de servicii nu detin calitatea de document justificativ, respectiv, nu furnizează toate informațiile prevăzute de

normele legale in vigoare in scopul justificarii prestarii serviciilor, mentioneaza ca in sprijinul prestarii efective a serviciilor in discutie au fost intocmite rapoarte de activitate (respectiv acte de primire-predare a serviciilor prestate) in care sunt detaliate activitatile respective. Astfel, prezinta, in mod exemplificativ, activitatile efectuate de catre Î.I. XI XL asa cum sunt acestea evidentiata in cadrul documentelor doveditoare anexate unor facturi emise in perioada 2010-2014 si pe care organele fiscale in mod eronat le considera lipsite de relevanta fiscala din punct de vedere al deductibilitatii, urmând ca toate facturile si documentele doveditoare relevante sa fie prezentate in Anexa nr. 6. Mentioneaza faptul ca, desi in contestatie prezinta pe larg (i.e. din motive de eficienta), dupa cum urmeaza, doar 5 facturi din totalul de 78 facturi emise in perioada 2010-2014 de catre Î.I. XI XL, toate aceste facturi au atasate documente doveditoare suficiente, in functie de activitatea prestata si facturata in cadrul fiecarei facturi:

i. Factura nr. 05/30.11.2010 in valoare de X are ca anexa Actul nr. 5/30.11.2010 de primire-predare a serviciilor efectuate. Din analiza acestui Act semnat de cei doi parteneri rezulta ca in perioada 01.11.2010-30.11.2010 au fost organizate prezentari pentru vânzatori in magazine, prezentându-se teoria si practica culorilor Spirit. Totodata, a fost scanata zona Chisinau atât cu scopul majorarii numarului de clienti, cât si cu scopul de a stabili caracteristicile cererii si concurenta (respectiv prin efectuarea de studii de concurenta) prezente in acest municipiu. Timpul afectat respectivelor prezentari a fost de 87,33 ore. Actul este insotit de prezentarea anumitor vopsele inovatoare XXX, de o baza de date continând magazinele cu materiale de constructii (respectiv potentiali parteneri) din Chisinau si de imagini relevante pentru promovarea produselor XXX de catre potentiali parteneri (respectiv panouri cartoane culoare, exterioare magazine materiale de constructii, exemple de asezare la raft).

ii. Factura nr. 15/15.08.2011 in valoare de X are ca anexa Actul nr. 12/15.08.2011 de primire-predare a serviciilor efectuate. Din analiza acestui Act semnat de cei doi parteneri rezulta ca in perioada 01.08.2011-15.08.2011 au fost organizate prezentari pentru promovarea produselor XXX pentru meseriasii din sase localitati din Republica Moldova precizându-se respectivele localitati, clientii respectivi, cât si responsabilul prezentarilor. Au fost prezentate, demonstrate si incercate produsele Danke si Oskar, produse care sunt comercializate cu mare succes de Societate in Republica Moldova, in special ca urmare a activitatii intense de promovare efectuata de Î.I. XI XL. Timpul afectat respectivelor prezentari a fost de 30 ore. Actul este insotit de fotografii de la locul de desfasurare a prezentarilor precum si de materiale promotionale puse la dispozitia prestatorului de servicii de catre beneficiarul respectivelor prestatii (respectiv producatorul de vopsea XXX), asa cum este firesc si normal.

iii. Factura nr. 40/30.11.2012 in valoare de X are ca anexa Actul nr. 40/30.11.2012 de primire-predare a serviciilor efectuate. Din analiza acestui Act semnat de cei doi parteneri rezulta ca in perioada 01.11.2012-

30.11.2012 a fost facuta evaluarea agentilor Retail ai unui distribuitor al Societatii, prin care aceasta isi distribuie produsele in piata din Republica Moldova. Totodata, Actul atesta faptul ca au fost facute analize comparative pe vânzari calitative si cantitative si au fost stabilite prioritatile si planurile de dezvoltare pe agenti, acestia din urma fiind testati pe portofoliul produselor XXX. Timpul afectat respectivelor servicii a fost de 60 ore. Actul este insotit de analizele mentionate si de chestionarele de testare a agentilor.

iv. Factura nr. 18/17.12.2013 in valoare de 4.862 Euro are ca anexa Actul nr. 18/17.12.2013 de primire-predare a serviciilor efectuate. Din analiza acestui Act semnat de cei doi parteneri rezulta ca in perioada 01.12.2013-17.12.2013 au fost organizate prezentari pentru promovarea produsului nou din gama premium, Oskar Total pentru clienti potentiali de top, precizându-se respectivele localitati si clientii respectivi. Timpul afectat respectivelor prezentari a fost de 64,83 ore. Actul este insotit de materiale promotionale puse la dispozitia prestatorului de servicii de catre beneficiarul respectivelor prestatii (respectiv producatorul de vopsea XXX) asa cum este firesc si normal.

v. Factura nr. 11/31.07.2014 in valoare de X are ca anexa Actul nr. 11/31.07.2014 de primire –predare a serviciilor efectuate. Din analiza acestui Act semnat de cei doi parteneri rezulta ca in perioada 01.07.2014-31.07.2014 a fost efectuata evaluarea agentilor retail ai anumitor distribuitori, au fost vizitate magazinele din raioanele Republicii Moldova in care sunt prezente produsele XXX, fiind efectuata analiza potentialului zonei fiecarui agent, efectuându-se feedback-uri pentru fiecare agent, stabilindu-se planuri si actiuni CARE, ACESTEA NU AU FOST PREZ pentru urmatoarele perioade. Timpul afectat respectivelor activitati a fost de 197,86 ore. Actul este insotit de documente care cuprind pentru date privind regiunea in care si-a desfasurat activitatea fiecare agent, clientii din regiunea respectiva la care s-a desfasurat activitatea, potentialul acestor clienti si comentarii asupra acestora, precum si de documente privind evaluarea agentilor B2B.

Mai mult, ca si concluzii asupra analizei punctului de vedere al XXX, organele de control apreciaza ca „*Societatea a exemplificat cu (...) facturi din care rezulta doar obiectul acordurilor incheiate (...) si nu felul in care aceste servicii si-au atins scopul si au ajutat in mod obiectiv societatea in desfasurarea activitatii.*” (pagina 36 din RIF)

Astfel, din cele prezentate la punctele 35 si 36 reiese in mod indubitabil faptul ca organele de control nu iau in considerare prezenta documentelor doveditoare anexate facturilor si nici continutul acestora de natura a justifica prestarea serviciilor, precum evaluarile efectuate, bazele de date sau analizele comparative care insotesc facturile.

In plus, organele de control scapa din vedere sau, mai rau, pur si simplu ignora relevanta documentelor justificative aduse ca anexe la facturi, precum si a situatiei vânzarii si a cheltuielilor realizate de Societate pe piata din Republica Moldova (Anexa nr. 7) in ceea ce priveste „*(...) felul in care aceste servicii si-au atins scopul si au ajutat in mod obiectiv societatea*

*in desfasurarea activitatii.*” Concret, din analiza situatiei vânzarilor si a cheltuielilor realizate de Societate pe piata din Republica Moldova si a documentelor justificative, se poate lesne observa evolutia cifrei de afaceri in raport cu valoarea serviciilor prestate de catre Î.I. XI XL. Spre exemplu, se poate observa de o maniera foarte clara faptul ca cifra de afaceri neta din exportul catre Republica Moldova a ajuns in 2014 sa fie de circa 2 ori mai mare decât in anul 2011, acest progres extrem de satisfacator datorându-se strategiei adoptate de catre Societate in promovarea produselor pe piata din Republica Moldova si care a fost implementata practic prin activitatile intense de marketing realizate de catre Î.I. XI XL in Republica Moldova.

Totodata, tot in cadrul concluziilor asupra analizei punctului de vedere al XXX, organele de control intaresc concluzia societatii conform careia acestea au ignorat pur si simplu rapoartele de activitate (respectiv acte de primire-predare a serviciilor prestate) sustinând fara temei si in mod eronat faptul ca descrierile serviciilor prestate continute in cadrul rapoartelor de activitate sunt aceleasi cu descrierile din facturi.

Mergând mai departe, organele fiscale nu precizeaza care sunt informatiile prevazute de normele legale in vigoare in scopul justificarii prestarii serviciilor si care lipsesc din documentele doveditoare prezentate. Mai mult, in cadrul concluziilor asupra analizei punctului de vedere al XXX, organele de control refuza in continuare sa precizeze temeiul legal aplicabil in sprijinul afirmatiilor facute mentionând faptul ca acestea sunt „(...) *atributii pe care organul de inspectie fiscala nu le are in competenta.*” si prevalându-se in mod eronat de punctul 48 din Normele de aplicare a articolului 21, alineatul (4), litera m) din Codul Fiscal al carui caracter este unul explicativ, nicidecum limitativ. Astfel, constatările organelor de control nu pot fi retinute nici macar la un nivel didactic, din perspectiva corectarii presupuselor deficiente ale documentelor justificative ce urmeaza a fi solicitate Societatii pentru diverse achizitii viitoare de servicii de marketing sau asemanatoare.

Referitor la constatarea organelor de control conform careia in documentele justificative prezentate de Societate pentru demonstrarea realitatii serviciilor prestate si ca activitatile efectuate sunt prezentate la modul generic, considera ca aceasta reprezinta o simpla constatare fara baza legala. In sprijinul afirmatiei sta caracterul explicativ si nu limitativ al prevederii legale mentionate la punctul 41 (respectiv punctul 48 din Normele de aplicare a articolului 21, alineatul (4), litera m) din Codul Fiscal), care isi are explicatia in marea diversitate a serviciilor de consultanta, management, asistenta sau alte prestari de servicii. Aceasta diversitate precum si specificitatea acestor tipuri de servicii impun ca probele solicitate de catre organele de inspectie fiscala sa fie dintre cele care sunt disponibile la nivelul contribuabilului, in functie de natura exacta a serviciului de care a beneficiat acesta.

Probele trebuie deci sa fie adecvate specificului activitatii desfasurate de catre Societate. Desi teoretic pare simplu, uneori chiar si la cele mai

simple servicii, aceste probe nu pot fi facute cu documentele tip de genul acelor indicate, cu titlu exemplificativ, de catre Normele de aplicare a Codului Fiscal. Concret, in cazurile in care activitatea de servicii de orice natura nu se materializeaza in rapoarte sau studii, proba trebuie facuta in functie de particularitatile fiecărei activitati.

Asadar, probele trebuie sa fie apte de a servi doua obiective: (i) sa prezinte un anumit grad de exactitate si de detaliu pentru a permite aprecierea legaturii cheltuielilor la care se refera cu activitatea curenta a contribuabilului si (ii) sa nu incarce excesiv cu sarcini administrative personalul XXX si al prestatorului.

In concordanta cu aceste obiective, poate fi adus ca argument principiul comunitar al proportionalitatii. Acesta impune ca masurile adoptate de catre state sa nu fie excesive raportat la scopul care trebuie atins, ci dimpotriva, sa fie de un grad cât mai scazut de constrângere, motiv in plus pentru care apreciaza ca documentele prezentate sunt suficiente pentru ca respectivele cheltuieli sa fie deductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel, faptul ca organele de control considera, in mod subiectiv, ca in aceste documente justificative prezentate de Societate descrierea serviciilor este efectuata in linii generale, faptul ca o parte din materialele necesare promovarii erau furnizate de catre XXX, faptul ca actiunile de training facturate sunt prezentate in linii teoretice fara sa contina pentru toate actiunile descrieri ale modului de desfasurare ale acestora, nu sunt motive legale pentru ca Societatea sa piarda dreptul de deducere a acestor cheltuieli.

#### Consideratii referitoare la necesitatea prestarii serviciilor

Referitor la afirmatia organelor de control, conform careia Societatea „(...) a incheiat contracte cu parteneri având sediul in Republica Moldova, cu acelasi domeniu de activitate, iar in vederea distribuirii si comercializarii de produse XXX, in obiectul tuturor contractelor se mentioneaza obligatia distribuitorilor in urmarirea cresterii segmentului de piata ocupat privind aplicarea de mijloace specifice de marketing si participarea la actiunile de lansare si promovare a produselor XXX (...)”, mentioneaza ca prin contractul de prestari servicii incheiat de Societate cu Î.I. XI XL, asa cum rezulta din obiectul acestuia, partile au avut in vedere prestarea unor servicii specifice si complexe de marketing (e.g. cercetari de piata, interviuri, studii cantitative, activitati de promovare a produselor XXX, de merchandising si orice alte activitati calitative sau cantitative agreeate cu Societatea pentru a obtine o imagine cât mai corecta a pietei de vopsea si adezivi din Republica Moldova). Aceste activitati complexe nu pot fi si nu sunt prestate de catre distribuitorii Societății.

Prin afirmatia de mai sus, organele de control ignora explicatiile furnizate de catre Societate (Anexa nr. 8) in sprijinul necesitatii achizitionarii serviciilor de marketing si conform carora capabilitatile partenerilor din Republica Moldova pentru a realiza servicii similare cu cele specificate in

obiectul contractului sunt limitate, acestea limitându-se la simple activități de colectare și livrare comenzi, motiv pentru care s-a apelat la serviciile prestate de către Î.I. XI XL.

Mai mult, în cadrul concluziilor asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului, organele de control afirmă fără a cunoaște realitatea economică și mecanismele de piață existente în Republica Moldova și specifice Societății, ca „(...) *dimpotriva, cei 4 distribuitori (...) urmăresc tocmai strategia de creștere a segmentului de piață ocupat nu numai de produsele XXX (...), ci profitul lor se bazează pe o diversitate de bunuri vândute*” ignorând astfel explicația Societății conform căreia distribuitorii, „*Având deja un portofoliu de mărci de vopsea cu tradiție și cerere mare și care nu necesită efort de promovare pe piața din Republica Moldova (adică mărcile concurenței), (...) nu au interesul să dezvolte piața pentru o anumită marcă (cum sunt cele ale Societății).*” (Anexa nr. 8)

Referitor la constatarea organelor de control în legătură cu proporția mare a valorii serviciilor facturate de Î.I. XI XL în totalul profitului net anual realizat de Societate pe piața din Republica Moldova, lăsându-se să se înțeleagă că Societatea a plătit un pret prea mare pentru serviciile prestate de Î.I. XI XL, aceasta nu poate fi reținută întrucât în conformitate cu prevederile articolului 20 din Codul Fiscal „*Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile (...)*”, neexistând deci nici o referire la o anumită limitare valorică a cheltuielilor pentru ca acestea să poată fi considerate deductibile. În plus, această constatare ar conduce la o împiedicare abuzivă a Societății în desfășurarea strategiei de penetrare a pieței din Republica Moldova, conform căreia „(...) activitatea de marketing a Societății la intrarea pe piață și în prezent, trebuie să fie mult mai intensă decât cea a concurenților, pentru a putea atrage consumatorii către produsele sale și implicit să îi convingă să renunțe la produsele concurenței.” (Anexa nr. 8) și care presupune implicit costuri ridicate. Pentru evitarea oricărui dubiu, menționează că, chiar și în aceste condiții, Societatea a realizat profit net din activitatea sa de export către Republica Moldova în toți anii supuși investigației (adică 2010-2014), așa cum de altfel reiese și din raportul de inspecție fiscală.

În sensul punctului precedent, organele fiscale ar fi avut posibilitatea să ajusteze respectivele cheltuieli numai în situația în care tranzacția respectivă s-ar fi desfășurat între persoane afiliate, ceea ce nu este cazul în speta în cauză întrucât tranzacția s-a desfășurat între persoane neafiliate. În plus, consideră că afirmația organelor de control, efectuată în cadrul concluziilor asupra analizei punctului de vedere al Societății și conform căreia afirmația referitoare la ajustare și persoane neafiliate reprezintă o propunere, nu poate fi luată în calcul întrucât aceasta denotă o analiză superficială a punctelor de vedere exprimate de către Societate.

Referitor la constatarea organelor fiscale cu privire la faptul că Societatea deține în structură sa un departament de Marketing, motiv pentru

care au considerat ca Societatea nu poate face dovada necesitatii prestarii unor servicii efectuate de catre un furnizor extern, reitereaza faptul ca scopul contractului de prestari servicii incheiat cu Î.I. XI XL a fost prestarea unor servicii complexe de marketing in Republica Moldova (e.g. cercetari de piata, interviuri, studii cantitative, activitati de promovare a produselor XXX, de merchandising si orice alte activitati calitative sau cantitative agreeate cu Societatea) pentru a creste vânzarile pe piata din Republica Moldova, motiv pentru care Societatea a trebuit sa contracteze servicii de marketing de specialitate de la un furnizor local. In plus, departamentul de marketing care funcționeaza in cadrul Societații, la Bucuresti, este dimensionat doar pentru a putea face fata activitaților de promovare pe piața din România si nicidecum pentru a susține si activitatile de promovare pentru export. Astfel, cum reiese si din organigrama Societatii (Anexa nr. 20), acest departament are in componenta 4 angajati si un director de marketing, toti gestionând doar activitatea de marketing pentru piata din România.

Privitor la referirea organelor de control la Bugetele anuale de venituri si cheltuieli ale XXX, din care rezulta ca Bugetele orientative pentru marketing si promovare care la rândul lor nu cuprind estimari de cheltuieli pentru servicii de marketing prestate de catre furnizori cu sediul social in Republica Moldova, lasându-se sa se inteleaga faptul ca serviciile de marketing nu sunt prestate de catre Î.I. XI XL, atrage atentia ca absenta acestor estimari nu poate in niciun caz sa reprezinte un considerent care sa sustina faptul ca serviciile in cauza nu sunt necesare pentru Societate. Chiar daca mentionarea acestor estimari in Bugetele orientative pentru marketing si promovare ale Societatii nu este obligatorie, Societatea a prevazut aceste cheltuieli in bugetul orientativ pentru activitatea de export. Mentioneaza ca organele de control au cautat in mod eronat aceste cheltuieli in bugetul activitaților de promovare aferent departamentului de marketing din cadrul Societații, care isi desfasoara activitatea in România, in care sunt prevazute doar cheltuielile care se inregistreaza pe contul contabil 623, conform prevederilor legale. Serviciile efectuate de Î.I. XI XL sunt inregistrate pe contul contabil 628, conform prevederilor legale, fiind servicii prestate de catre terti si nu se regasesc in bugetul gestionat de departamentul de marketing din România. Departamentul de export este si a fost intotdeauna in subordinea directa a Directorului General (asa cum se observa din Anexa nr. 20), iar cheltuielile cu serviciile efectuate de Î.I. XI XL sunt prevazute in bugetul individual al departamentului de export, asa cum reiese din Anexa nr. 21. In plus, in cadrul concluziilor asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului, organele de control „(...) *apreciaza ca activitatea de marketing pentru aceasta piata este sustinuta material si financiar chiar de departamentul de marketing propriu al XXX S.A. (...), mult mai competent si calificat in efectuarea acestor studii si care monitorizeaza aceste actiuni pe piata din Republica Moldova.*” (pagina 37 din RIF). Desi aprecierea de mai sus este exprimata de o maniera destul de indoielnica intelesul acesteia nefiind prezentat in mod concret, considera ca organele de control au



intentionat de fapt sa afirme faptul ca apreciaza ca activitatea de marketing desfasurata de catre XXX pe piata din Republica Moldova este de fapt desfasurata de catre propriul departament de Marketing din Bucuresti, in timp ce Î.I. XI XL nu intreprinde decât activitati de baza, care nu pot fi prestate decât de entitati rezidente in Republica Moldova (e.g. culegere date, interviuri etc.).

In cazul in care intelegerea exprimata mai sus este cea corecta, atunci este mai mult decât evident ca organele de control nu numai ca refuza sa ia in considerare nevoia evidenta a Societatii (respectiv din punct de vedere al eficientei si al costurilor) de specialisti locali care sa cunoasca piata moldoveneasca in vederea expansiunii, dar dovedesc o abordare agresiva si total neprofesionista punând la indoiala sau ignorând orice rationament de business si nu numai, expus de catre Societate in apararea sa.

#### Consideratii referitoare la controlul efectuat de catre autoritatile din Republica Moldova

Cu privire la faptul ca Î.I. XI XL nu a prezentat autoritatilor din Republica Moldova documentele justificative in sprijinul prestarii efective a serviciilor de marketing in beneficiul XXX si chiar presupunând ca acest lucru ar atrage repercusiuni asupra furnizorului, atrage atentia asupra faptului ca incalcarea legislatiei incidente (respectiv legislatia fiscala din Republica Moldova) de catre Î.I. XI XL nu ar putea fi retinuta ca motiv legal pentru negarea deductibilitatii cheltuielilor efectuate de Societate in România, in considerarea operatiunilor desfasurate cu partenerul extern. Mai exact, o eventuala conduita fiscala necorespunzatoare a Î.I. XI XL nu este apta pentru a se determina neconformitatea conduitei Societatii, câta vreme tratamentul fiscal aplicabil operatiunilor desfasurate respecta in mod evident cerintele legislatiei incidente, respectiv legea româna.

Referitor la solicitarea efectuata de A.N.A.F. catre autoritatile din Republica Moldova pentru prezentarea constatarilor rezultate in urma controlului la Î.I. XI XL si faptul ca acestea nu au fost aduse la cunostinta XXX, aprecieaza ca deosebit de important faptul ca inspectia fiscala demarata cu privire la activitatea Î.I. XI XL se desfasoara intr-o jurisdicție straina (respectiv Republica Moldova), in temeiul si, teoretic, cu respectarea unor dispozitii legale diferite de legea ce guverneaza regimul fiscal aplicabil Societatii. In acest context, considera ca eventualele constatari ale organelor fiscale straine (si care nu ar putea privi decât conduita furnizorului, nicidecum a Societatii) nu ar putea servi de jure analizei caracterului deductibil al cheltuielilor cu achizițiile de la furnizor, de vreme ce:

i. Nu sunt cunoscute dispozitiile legale - fiscale si procesual fiscale – care guverneaza acest control si, prin urmare, nu exista certitudinea ca acesta beneficiaza de toate garantiile de legalitate pentru a permite constatarilor sale sa serveasca drept temei al aplicarii unui tratament fiscal specific in România.

ii. Prevederile legale române ce reglementează cooperarea internațională în materie fiscală nu permit preluarea mutatis mutandis a unor constatări fiscale efectuate în state terțe, astfel încât eventualele constatări ale organelor fiscale din Republica Moldova nu ar putea servi ca probe ori ca temeiuri de fapt pentru influențarea tratamentului fiscal aplicabil cheltuielilor efectuate de XXX în considerarea achizițiilor de servicii de la Î.I. XI XL.

Cu privire la solicitarea transmisă de către autoritățile din Republica Moldova către A.N.A.F. și în urma căreia a fost declanșat controlul încrucișat la Societate, menționează că pe baza celor susținute de către organele de control în RIF (pagina 12) aceasta conține doar *“(...) ca există suspiciuni cu privire la realitatea serviciilor prestate de contribuabilul din Republica Moldova”*.

Mai departe, în urma solicitării menționate anterior și după finalizarea controlului la Î.I. XI XL, autoritățile din Republica Moldova au emis Procesul verbal cu numărul 5-676645/15.01.2016 și Decizia 154/2/7/04.02.2016 (Anexa nr. 22) din a căror analiză rezultă foarte clar faptul că neregulile constatate se referă la cu totul alte aspecte și nicidecum la realitatea serviciilor de marketing prestate în Republica Moldova. Concret, tocmai absența oricărui mențiuni cu privire la suspiciunea inițială referitoare la prestarea reală a serviciilor de marketing de către Î.I. XI XL în Republica Moldova atestă fără echivoc faptul că acestea nu au fost confirmate în cadrul controlului.

În acest sens, afirmația organelor de control conform căreia *„Un alt motiv pe care se bazează constatările echipei de inspecție fiscală în neacceptarea ca deductibile a cheltuielilor cu serviciile facturate de contribuabilul din Republica Moldova rezultă din lipsa unor confirmări din partea organelor fiscale din Republica Moldova privind realitatea serviciilor prestate de Î.I. XI XL din Republica Moldova.”* nu face decât să reitereze caracterul cel puțin defectuos al interpretării și a concluziilor organelor de control în ceea ce privește refuzul deductibilității cheltuielilor în speta.

Astfel, în sensul celor expuse la punctul de mai sus și întrucât Societatea nu a intrat în posesia confirmării solicitate de către A.N.A.F. din partea organelor fiscale din Republica Moldova, continuând rezultatele inspecției desfășurate de către autoritățile moldovenești, solicită organelor de soluționare a contestației să obțină, să analizeze și să țină cont de rezultatul exprimat de către autoritățile moldovenești, în vederea soluționării prezentei contestații.

## **A.2. Cheltuieli cu achizițiile de paleti din lemn tip Euro de la diversi furnizori**

### Considerații referitoare la cercetarea care face obiectul dosarului penal

Având în vedere că pe perioada inspecției fiscale, organele de control au comunicat în mod expres Societății faptul că din cauza investigației deschise asupra celor trei furnizori cheltuiala și TVA aferenta paletilor

achizitionati urmeaza sa fie tratate din punct de vedere fiscal ca nedeductibile, Societatea, prin adresa nr. 169/18.02.2016 (Anexa nr. 16), a solicitat Directiei Generale de Politie a Municipiului Bucuresti - Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice sa-i fie comunicat stadiul dosarului penal respectiv si daca Societatea detine calitatea de subiect procesual. In acest sens, considera ca XXX a actionat de o maniera proactiva, astfel incat sa vina in intampinarea organelor de control cu informatii aditionale.

In acest sens, XXX a primit ca raspuns adresa nr. 461.460/01.03.2016 (Anexa nr. 17), in care autoritatile mai sus mentionate comunica Societatii faptul ca „(...) in acest moment cercetarile sunt in desfasurare, iar SC XXX S.A. – CUI XXXX nu detine calitatea de subiect procesual **principal** in cadrul dosarului penal cu numarul de mai sus.”

Astfel, analizând prevederile Codului de Procedura Penala se constata ca „subiect procesual principal,, in cadrul procesului penal este suspectul si partea vatamata, deci Societatea nu este nici suspecta, nici parte vatamata in cadrul dosarului penal respectiv.

Concret, din cele expuse la punctele de mai sus, rezulta superficialitatea organelor de control in ceea ce priveste analiza legislatiei care, desi de alta natura decât cea fiscala, ar putea ajuta organele de control la crearea si intelegerea intregului cadru care acopera tranzactiile in cauza si la eliminarea cazurilor precum cel in speta, in care organele de control emit afirmatii fara o argumentatie solida (respectiv refuzul deductibilitatii unor cheltuieli si TVA aferent pe baza unei cercetari care nu vizeaza compania careia ii este refuzata deductibilitatea) subminând astfel increderea contribuabilului in autoritatile statului si judecata acestora.

In concluzie, este mai mult decât evident faptul ca suspiciunile echipei fiscale referitoare la realitatea achizitiei paletilor de catre XXX de la cei trei furnizori, pe baza existentei unei investigatii in curs impotriva celor trei furnizori, nu sunt intemeiate.

In plus, considera ca organele de control ignora faptul ca prevederile Codului Fiscal nu conditioneaza deductibilitatea cheltuielilor (respectiv inclusiv a celor generate de achizitionarea si utilizarea paletilor in activitatea XXX) la nivelul contribuabilului român de rezultatele unor eventuale investigatii, inspectii sau suspiciuni in legatura cu activitatile/veniturile realizate de furnizorii acestuia.

Nu in ultimul rând, in cadrul sintezei punctului de vedere al contribuabilului (pagina 37 din RIF) organele de control concluzioneaza: „*Având in vedere faptul ca (...) organele de cercetare nu se pot inca pronunta asupra realitatii provenientei bunurilor achizitionate (...) chiar daca au fost inregistrate in contabilitate, sunt considerate fara documente legale de provenienta.*” Considera ca invocarea acestui motiv este incorecta deoarece nu este fundamentata pe baza unor prevederi legislative si considera ca este imperios necesar ca, atata timp cât Societatea, conform raspunsului primit din partea organelor de cercetare nu este nici suspecta si nici parte vatamata in cadrul dosarului penal, XXX sa nu fie vaduvita de

dreptul legal de deducere a cheltuielilor, respectiv a TVA-ului aferent, cu achizițiile de paletii din lemn tip Euro.

În concluzie considera ca Societății nu îi poate fi refuzat dreptul de deducere din motive legate de o cercetare care nu are nicio legătură cu aceasta, XXX nefiind implicată în nicio calitate în cercetarea menționată.

Considerații referitoare la necesitatea și realitatea utilizării paletilor de lemn pentru activitatea Societății și modul de utilizare al acestora

După cum a reiterat prin nota explicativă nr. 57/18.01.2016 (Anexa nr. 18), Societatea produce diverse vopsele decorative și a cărei cifre de afaceri este în mare proporție (respectiv 95%) realizată pe teritoriul României, restul de 5% fiind realizată prin export către țările vecine (respectiv Republica Moldova, Bulgaria și Ucraina).

Vopselele produse de Societate sunt ambalate exclusiv în galetii de plastic sau în cutii de metal, care au dimensiuni și capacități diferite.

Conform procedurilor de lucru standard în această industrie și după cum este și evident, pentru a putea asigura depozitarea și transportul produselor în condiții de siguranță atât pentru produsele în sine (respectiv pentru a evita ca acestea să fie avariate), cât și pentru persoanele care le manipulează, produsele comercializate de Societate sunt ambalate **pe paletii de lemn**.

Mergând mai departe, după ce paletul este format complet din 24 de galetii (în cazul celor de 15 litri), întregul palet este infoliat într-o folie de plastic groasă, care asigură stabilitate în timpul transportului și protejează produsele de ploaie, umezeală și praf. Astfel ambalati, paletii cu produse sunt transportați în interiorul fabricii și depozitului XXX.

În momentul livrării, paletii cu produse sunt încarcați în mijloacele de transport, iar după transport, paletii cu produse sunt descarcați la client și depozitați până la vânzarea către consumatori.

Devine astfel evident că acest proces de manipulare, depozitare și transport supune paletii la un stres de uzură intensiv atât prin acțiunea mecanică a lizelor și a motostivuitoarelor, cât și prin greutatea produselor depozitate pe paletii (respectiv 500-600 kg, în funcție de tipul de produs), care este amplificat de forțele care acționează asupra paletilor în timpul transportului. Din acest motiv Societatea se asigură că toți paletii pe care îi achiziționează corespund standardelor de calitate necesare.

În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus și faptul că utilizarea sau comercializarea de paletii din lemn nu reprezintă obiectul de activitate al Societății, susține cu fermitate că absolut toți paletii achiziționați au fost utilizați de către XXX pentru a ambala produsele sale, a le depozita și a le livra la clienții săi, iar aceștia au contribuit, chiar dacă indirect, la realizarea de venituri impozabile la nivelul Societății, fiind un element indispensabil depozitării și transportului produselor către clienții acesteia.

Totodată, reiterează faptul că unul din criteriile impuse de către Societate pentru alegerea furnizorilor săi de paletii este, dincolo de pret și

calitatea paletilor, proximitatea furnizorului de Societate, reliefând astfel încă o dată importanța crucială a paletilor și a livrării cât mai rapide a acestora la sediul XXX, în vederea adresării cât mai prompte de către XXX a nevoilor clienților săi.

Cu toate acestea, menționăm faptul că Societatea se concentrează de asemenea pe verificarea gradului de conformare fiscală a potențialilor săi furnizori de paletii, înainte de contractarea efectivă a acestora, analizând în acest sens orice informație disponibilă public precum și dacă aceste societăți sunt active.

În acest sens, orice abatere de la criteriile impuse de către Societate pentru identificarea potențialilor săi furnizori de paletii, rezultă în eliminarea acestora de pe lista potențialilor parteneri de afaceri. Acesta a fost cazul anului 2013, când XXX a renunțat la colaborarea cu XXXX, SW și SWM, apelând la serviciile și produsele altor furnizori ceea ce reliefează încă o dată comportamentul corect și etic din punct de vedere comercial al Societății, dar și importanța furnizării la timp a unor paletii de calitate utilizați pentru vânzarea vopselelor către clienții XXX.

Mergând mai departe, în cadrul punctului II.3. din cadrul Anexei nr. 18, Societatea a prezentat reconcilierea cantităților de paletii achiziționate cu cantitățile folosite pentru ambalare în perioada 2010-2012. Din această reconciliere reiese fără echivoc faptul că necesarul de paletii pentru ambalarea producției proprii, este cu mult mai mare decât cantitatea de paletii achiziționate de către Societate de la cei trei XXXX, SW și SWM ceea ce reliefează nu numai faptul că absolut toți paletii au fost utilizați de către Societate în activitatea comercială, ci și faptul că XXX a urmărit optimizarea costurilor cu achiziționarea de paletii prin utilizarea multiplă a acestora (prin retur de la clienți și reutilizare, acolo unde a fost posibil).

Totodată, XXX, prin adresa nr. 103/29.01.2016 (Anexa nr. 19) a prezentat modalitatea prin care a reflectat formal și contabil mișcările de paletii, susținând astfel veridicitatea tranzacțiilor în cauză.

Dacă mai era necesar, în scopul justificării necesității stringente a paletilor în activitatea comercială desfășurată, Societatea a prezentat în cadrul punctului II.4. din Anexa nr. 18 evoluția achizițiilor de paletii în raport cu cifra de afaceri realizată în perioada 2010-2012. Astfel, o analiză chiar și superficială a cifrelor prezentate releva o legătură directă între cifra de afaceri și achizițiile de paletii în sensul în care creșterea numărului paletilor achiziționați este direct proporțională cu evoluția cifrei de afaceri, fapt absolut normal având în vedere că paletii de lemn fac parte integrantă din fluxul comercial de vânzare a producției proprii XXX.

#### Considerații referitoare la documentele justificative pentru a demonstra realitatea achiziției de paletii

Înainte de a combate deciziile organelor de control exprimate în cadrul RIF-ului prezintă documentele justificative pe care Societatea le-a pus la dispoziția organelor fiscale:

i. Facturi pentru fiecare achizitie de paleti. Mentionam ca, desi organele fiscale considera in mod eronat in cadrul prezentarii sintezei punctului de vedere al contribuabilului (pagina 37 din RIF) ca pe aceste facturi nu se regasesc toate elementele obligatorii prevazute de Codul Fiscal, aceste documente justificative sunt intocmite in mod corect si contin toate elementele necesare conform legii. Totodata specificam faptul ca persoana delegata de furnizor pentru livrarea bunurilor este inscrisa si identificata pe facturi.

ii. Contract pentru achizitia de paleti de la furnizorul SWM. Contrar celor sustinute de catre organele de control in cadrul prezentarii sintezei punctului de vedere al contribuabilului (pagina 37 din RIF), vrem sa Reiteraza faptul ca desi Societatea are contract incheiat doar cu unul dintre furnizori, acest aspect nu trebuie in niciun caz sa conditioneze deductibilitatea cheltuielii si a TVA-ului deductibil aferente achizitiilor si/sau utilizarii paletilor in cauza, deoarece Codul fiscal nu prevede in cazul achizitiei de bunuri obligativitatea existentei unui contract pentru a beneficia de deductibilitate, aceasta obligativitate fiind mentionata doar in ceea ce priveste achizitia de servicii.

iii. Note de intrare-receptie vizate de gestionarul Societatii pentru toti paletii achizitionati de la furnizori in anul 2012, anul in care Societatea a introdus paletii in sistemul sau de gestiune ca articole de stoc, in urma schimbarii legislatiei in domeniul protectiei mediului.

iv. Ordinele de plata aferente facturilor emise de furnizori care dovedesc faptul ca facturile au fost achitate. Considera ca aceste documente au natura de a demonstra realitatea achizitiei de paleti intrucât plata unor facturi presupuse a fi fictive, in lipsa existentei marfii si catre entitati terte (respectiv persoane neafiliate) este total lipsita de orice logica comerciala, fapt ignorat de catre organele de control.

v. Fise de cont pentru fiecare dintre furnizori.

vi. Jurnale de cumparari.

vii. Deconturi de TVA.

viii. Declaratii informative 394.

Societatea nu dispune de un registru de poarta in care sa se consemneze mijloacele de transport folosite de furnizori pentru livrarea bunurilor achizitionate, mentinerea acestui registru nefiind o obligatie mentionata de legislatia contabila sau fiscala. Societatea a motivat lipsa acestui registru, fara ca acest lucru sa fie luat in considerare, prin faptul ca incinta in care se gaseste sediul si unitatea de productie a Societatii este folosita in comun cu mai multe societati, intrarea in incinta fiind efectuata pe o singura poarta de acces, ceea ce inseamna ca mentinerea unui astfel de registru este imposibila fara a incarca Societatea cu costuri care nu sunt rezonabile (respectiv costurile pentru a identifica si inregistra toate vehiculele care intra si ies din incinta si identificarea bunurilor transportate si destinatia lor).

In plus, contrar celor sustinute de catre organele de control in cadrul prezentarii sintezei punctului de vedere al contribuabilului (pagina 37 din RIF), cum ca Societatea „(...) nu face nicio referire la (...) avize de insotire a marfii, note de intrare-receptie pentru toata perioada (...)” doresc sa atraga atentia asupra faptului ca asa cum rezulta din punctele 79.iii., 18.i.vii, 18.ii.ix si 18.iii.xv din contestatie, XXX a adus explicatii referitoare la aceste aspecte.

Totodata, atrage atentia asupra faptului ca organele de control invoca ca si document justificativ analizat si furnizat de catre Societate, un contract presupus a fi incheiat intre XXX si SWM, care pur si simplu nu exista. Concret, organele de control se prevaleaza de prevederile unor clauze contractuale care nu exista (respectiv punctele 7 si 9 din presupusul contract) atunci când analizeaza aspecte precum transportul si expedierea paletilor, receptia calitativa si cantitativa a acestora precum si documentatia justificativa pe baza careia se vor realiza aceste operatiuni. Pe aceasta cale doreste sa clarifice situatia si sa atraga atentia asupra faptului ca, contractul real care a fost furnizat de catre Societate (respectiv contractul nr. 102/11.04.2012) specifica la punctul I. Obiectul contractului doar ca livrarea paletilor se va efectua de catre beneficiar, acestia fiind pusi la dispozitia XXX pe baza de proces-verbal semnat si stampilat de catre ambele parti, fara a face astfel vreo mentiune expresa cu privire la documentele de livrare a paletilor sau la alte documente referitoare la procesul de receptie a paletilor. Concluzionând, observând mentionarea in RIF de catre organele de control a unui document justificativ inexistent, solicita acelorasi organe de control sa reconsidere concluziile trase in legatura cu acest aspect.

Mai departe, in cadrul prezentarii sintezei punctului de vedere al contribuabilului (pagina 37 din RIF) organele de control constata in mod eronat faptul ca „Societatea considera ca *“a respectat legislatia fiscala in materie (...)” intelegând astfel ca singurele documente justificative sunt facturile (...)”*, intrucât punctul 79 prezinta foarte clar documentele prezentate de catre Societate.

Totodata, in cuprinsul paginii 20 din RIF, organele de control sustin faptul ca *„In lipsa avizelor de insotire a marfii sau a unor facturi privind transportul marfii, foi de parcurs etc. in care sa fie inscris numarul de inmatriculare al mijlocului de transport auto, societatea nu face dovada cu documente justificative care este ruta parcursa si locul de incarcare-descarcare nefiind indeplinita astfel conditia privind justificarea achizitiilor de paleti din lemn (...)”*. Apreciaza afirmatia de mai sus ca fiind una nefundamentata si stabilita superficial in conditiile in care justificarea achizitiilor de paleti nu este obligatoriu a fi facuta cu documentele mentionate de catre organele de control, documentele justificative mentionate la punctul 84 in contestatie, care in mod cert au fost ignorate, sustinând veridicitatea realizarii tranzactiilor in cauza.

## Consideratii referitoare la deductibilitatea cheltuielii cu paletii si TVA-ul aferent

Considera ca emiterea unor afirmatii/decizii cu impact major asupra contribuabilului precum decizia organelor de control de a refuza deductibilitatea cheltuielilor cu achizitia de paleti si TVA-ul aferent, este imperios necesar a fi bazata pe un temei legal solid.

In acest sens, se face referire la articolul 21, alineatul (1) din Codul Fiscal conform caruia *„(...) pentru determinarea profitului impozabil, sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”*

Atrage atentia organelor de control ca, in afara de aceasta regula generala de deductibilitate, Codul Fiscal nu prevede reguli specifice de deductibilitate in ceea ce priveste cheltuielile cu paletii achizitionati de o societate si utilizati in activitatea sa economica.

In continuare, conform articolului 145, alineatul (2), litera a) din Codul Fiscal *„(...) orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul” realizarii de „operatiuni taxabile”.*

In continuare, conform punctului 45, alineatul (2) din Norme *„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite conditiile si formalitatile prevazute la art. 145-147<sup>1</sup> din Codul fiscal”.* In sensul celor de mai sus, intrucât conform procedurilor de lucru standard in aceasta industrie, produsele comercializate de Societate sunt ambalate pe paleti de lemn, considera indeplinita conditia de fond impusa de legislatia de TVA pentru deducerea TVA aferenta achizitiilor de paleti.

In continuare, atrage atentia asupra faptului ca articolul 146 din Codul Fiscal stabileste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, mentionând la alineatul (1), litera a) ca *„(...) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155 (...).”* In acest sens, precizeaza ca facturile primite de la cei trei furnizori pentru achizitiile de paleti, puse la dispozitia echipei de inspectie fiscala, contin elementele obligatorii prevazute de legislatia de TVA in vigoare. Prin urmare, considera ca si conditia de forma impusa pentru justificarea dreptului de deducere a TVA este indeplinita.

Astfel, dintr-o analiza simpla a articolului 145, alineatul (2), litera a) si a articolului 146, alineatul (1), litera a), reiese fara echivoc faptul ca dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor realizate, poate fi exercitat daca bunurile achizitionate sunt destinate pentru a fi utilizate in folosul realizarii de operatiuni taxabile si persoana impozabila detine o factura conforma cu prevederile legislatiei de TVA. Asa cum poate fi observat, legislatia de TVA nu impune nicio conditie suplimentara privind exercitarea dreptului de deducere a TVA. Prin urmare, nici autoritatile fiscale nu pot impune conditii



suplimentare si trebuie, in consecinta sa recunoasca dreptul de deducere a TVA.

Reitereaza faptul ca, astfel cum a subliniat in mod repetat Curtea de Justitie a Uniunii Europene („CJUE”), dreptul de deducere face parte integranta din mecanismul TVA si, in principiu, nu poate fi limitat (respectiv a se vedea deciziile CJUE in cazurile C-90/02 BackemOhl, C-368/09 Pannon Gep Centrum). In special, acest drept se exercita imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operatiunilor aferente intrarilor atâta timp cât persoana respectiva este o persoana impozabila cu drept de deducere a TVA.

In sensul celor de mai sus, conform jurisprudentei UE (respectiv cazul C-368/09 Pannon Gep Centrum), deducerea TVA aferenta achizitiilor realizate este conditionata de indeplinirea conditiilor materiale impuse de legislatia de TVA (respectiv asa cum a mentionat mai sus, acestea sunt detinerea unei facturi conforme cu legislatia de TVA si utilizarea bunurilor in scopul operatiunilor taxabile). Astfel, autoritatile fiscale nu pot impune conditii suplimentare in scopul de a determina daca persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA, atâta timp cât exista dovezi care in mod rezonabil atesta ca bunurile au fost efectiv achizitionate in scopul activitatilor taxabile ale Societatii. Deci, atâta timp cât respectivii paleti au fost folositi de Societate in operatiunile sale taxabile, nu se poate refuza dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei paletilor in cauza.

In continuare, conform principiului proportionalitatii, in implementarea de masuri nationale autoritatile fiscale nu trebuie sa mearga mai departe decât ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivele in cadrul Directivei 2006/112/CE (“Directiva de TVA”). In cazul specific, desi legislatia nationala respecta prevederile Directivei de TVA, considera ca autoritatile fiscale au mers mai departe decât obiectivul Directivei de TVA, contrar principiului proportionalitatii, refuzând Societatii dreptul de deducere a TVA aferenta unor achizitii efectuate in scopul activitatii sale taxabile.

In caz de evaziune fiscala inasa, prin Directiva de TVA se permite statelor membre sa impuna conditii suplimentare, inasa aceste reguli nu pot fi atâta de impovaratoare incât fac dreptul de deducere a TVA practic imposibil sau excesiv de dificil de exercitat.

Totusi, asa cum s-a concluzionat in cauza C-277/14 PPUH, atunci când conditiile de fond si forma prevazute de Directiva de TVA pentru nasterea si exercitarea dreptului de deducere a TVA sunt intrunite, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere sa se sanctioneze, prin refuzarea acestui drept, o persoana impozabila care nu stia si nu ar fi putut sa stie, la acel moment si in acele conditii, ca operatiunea in cauza era implicata sau ar fi putut fi implicata intr-o frauda savârsita de furnizor.

Astfel, considera ca indubitabil faptul ca desfasurarea unei investigatii incepute la nivelul furnizorilor la aproximativ 3 ani dupa incetarea oricaror relatii comerciale cu oricare dintre acesti trei furnizori, nu poate justifica refuzul dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei de paleti la nivelul Societatii.

În acest sens, cu speranța că acest fapt real va fi luat în considerare, precizează încă o dată că la acele momente XXX nu a avut la cunoștință eventuale suspiciuni de comportament necorespunzător din partea furnizorilor, nu au fost în posesia nici unor informații negative referitoare la acești furnizori, în condițiile în care unul din criteriile de selecție a furnizorilor de paleti era ca aceștia să fie societăți active. De asemenea, precizează iarăși că în perioada 2010-2012, Societatea a avut și alți furnizori pentru paleti, aceștia fiind selectați în funcție de nevoile Societății privind calitatea produselor, constanta aprovizionării, proximitatea față de Societate. În plus, în baza aceleiași cauze C-277/14 PPUH, este sarcina administrației fiscale să demonstreze în raport cu elemente obiective fraudă sau neregularitatea comisă de persoana care a emis factura și fără a solicita destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine.

Mai mult, chiar dacă furnizorii bunurilor în cauză nu ar fi plătit TVA-ul datorat pentru operațiunile de vânzare respective către Bugetul de Stat, situație de care însă nu au fost informați, (de către cine?) această informație nefiindu-le accesibilă pe baza informațiilor publice nici în perioada 2010-2012, dar nici până astăzi, acest fapt nu trebuie să influențeze dreptul Societății în calitate de beneficiar al respectivelor operațiuni de a deduce TVA achitată către aceștia (respectiv a se vedea cauza C-277/14 PPUH).

Astfel, în situația de față, consideră abuzivă și incompatibilă cu regimul dreptului de deducere prevăzut de Directiva de TVA sancționarea Societății în calitate de beneficiar al respectivelor bunuri achiziționate, prin refuzarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de paleti efectuate de la persoane impozabile la acel moment, care fac subiectul unei investigații în prezent.

Mai mult, chiar organele fiscale precizează în cuprinsul RIF-ului că, din evidențele A.N.A.F. privind tranzacțiile efectuate prin conturile bancare deschise la Raiffeisen Bank S.A., pe perioada derulării relațiilor comerciale între Societate și doi furnizori, respectiv SW și XXXX, a rezultat că încasarile efectuate de cei doi furnizori provin de la beneficiari către care au fost emise facturi de paleti din lemn, iar în ceea ce privește relația comercială cu cel de-al treilea furnizor, respectiv SWM, acestea precizează că încasarile evidențiate în conturile bancare ale furnizorului provin de la clienții săi, printre care figurează și XXX.

Astfel, apreciază că soluția organelor fiscale de a considera nedeductibile cheltuielile și TVA-ul aferente achizițiilor de paleti de la cei trei furnizori nu poate avea baza legală, câtă vreme Societatea îndeplinea condițiile cerute de legea fiscală pentru a beneficia de deductibilitate, tranzacțiile au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, sunt certe și realizate în conformitate cu toate prevederile legale în vigoare la data la care ele s-au desfășurat (respectiv 2010-2012).

În al doilea rând, astfel Societatea a respectat legislația în materie, detine documente justificative clare și suficiente în ceea ce privește achizițiile de paleti de la furnizori, documente a căror autenticitate nu au fost niciodată

pusa la indoiala in cursul inspectiei fiscale. Conform dispozitiilor legale incidente, existenta acestor documente justificative determina neexistenta unor suspiciuni cu privire la realitatea acestor achizitii si, prin urmare, atrage deductibilitatea cheltuielilor si a TVA aferenta, cãta vreme aceste achizitii serveau in mod evident activitatii curente a XXX si au fost utilizate efectiv in cadrul acesteia.

In al treilea rãnd, atrage inca o data atentia ca necesitatea acordarii deductibilitatii cheltuielilor si a TVA aferenta a fost in mod constant retinuta la nivelul practicii CJUE in cazuri similare in care autoritatile nationale au negat deductibilitatea pe motivul unei conduite fiscale necorespunzatoare a anumitor parteneri contractuali.

Sumarizãnd, considera ca ii sunt aplicabile considerentele Cauzei C-285/11 Banik EOOD, in cuprinsul careia CJUE stabileste ca „(...) dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decãt daca se stabileste, in raport cu elemente obiective, ca aceasta persoana impozabila, careia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care justifica dreptul de deducere, stia sau ar fi trebuit sa stie ca, prin achizitionarea acestor bunuri sau a acestor servicii, a participat la o operatiune implicata intr-o frauda privind TVA-ul savãrsita de furnizor sau de un alt operator care a intervenit in amonte sau in aval in lantul acestor livrari sau al acestor prestari.”

Astfel, CJUE apreciaza ca in absenta unor probe temeinice in acest sens, (probele vor fi cunoscute la finalizarea cercetarilor) dreptul de deducere a TVA nu poate fi refuzat pe simplul motiv ca furnizorul livrarii taxabile este implicat, ori este suspectat a fi implicat in activitati de natura sa determine fraude cu privire la regimul TVA. Aceeasi solutie a fost retinuta si in alte cauze deduse judecatii CJUE, printre care amintim Cauzele C-439/04 Axel Kittel c. Belgiei, C-80/11 si C-142/11 Mahagaben si David etc.

Prin urmare, apreciaza ca fiind total eronata afirmatia ca fiind nedeductibile cheltuielile si TVA aferenta achizitiilor de paleti de la furnizori, cãta vreme:

- i. O atare solutie nu isi gaseste sustinere la nivel legislativ si
- ii. Conditiiile pentru acordarea deductibilitatii sunt indeplinite potrivit legii iar Societatea a prezentat toate documentele justificative ce atesta atãt realitatea cãt si necesitatea acestor achizitii.

#### TVA aferent cheltuielii cu bunuri si servicii achizitionate de la furnizori inactivi

Cu privire la refuzarea deductibilitatii pentru TVA efectuate de catre Societate cu bunurile si serviciile achizitionate de la furnizori inactivi, atrage atentia asupra faptului ca Directiva de TVA mentioneaza regulile de forma si de fond care trebuie adoptate de catre statele membre si a caror indeplinire garanteaza tratamentul deductibil TVA, conditia referitoare la statutul furnizorului neregasindu-se printre acestea.

In acest sens, considera ca prevederile legale invocate la pagina 6 din RIF de catre organele de control pentru refuzul deductibilitatii TVA in discutie

(respectiv articolul 11, alineatul (1<sup>1</sup>) si (1<sup>2</sup>) din Codul Fiscal) exced cadrul legal impus de catre Directiva de TVA in ceea ce priveste conditiile de fond si forma care trebuie indeplinite pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA.

Mai mult, in sprijinul celor mentionate mai sus, Societatea invoca principiul efectului direct al dreptului european care practic garanteaza aplicabilitatea si eficacitatea dreptului european in statele membre UE si care permite astfel Societatii sa invoce in mod direct o prevedere europeana in situatia in care legea nationala este neconforma cu aceasta.

Astfel, cu privire la deductibilitatea TVA, atrage atentia asupra faptului ca legislatia nationala este indreptatita sa adopte unele masuri administrative, insa aceste masuri trebuie sa respecte, printre altele, principiul proportionalitatii. In baza acestui principiu, masurile administrative adoptate nu trebuie sa treaca dincolo de ceea ce este necesar pentru atingerea scopului avut in vedere. Concret, aceste masuri nu pot sa fie folosite in asa fel incât sa submineze dreptul de deducere a TVA ori, in cazul nostru, considera ca legislatia fiscala a mers mai departe decât obiectivul Directivei de TVA, contrar principiului proportionalitatii, refuzând Societatii dreptul de deducere a TVA aferenta unor achizitii efectuate in scopul activitatii sale taxabile.

Mai departe, conform principiului neutralitatii TVA, dreptul de deducere face parte integranta din mecanismul TVA si in principiu nu poate fi limitat. Astfel, concluzioneaza ca deducerea TVA aferenta achizitiilor realizate de catre XXX este conditionata de indeplinirea conditiilor materiale impuse de legislatia de TVA (respectiv detinerea unei facturi conforme cu legislatia de TVA si utilizarea bunurilor/serviciilor in scopul operatiunilor taxabile). Concret, legislatia fiscala nu poate impune conditii suplimentare in scopul de a determina daca persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA, atât timp cât exista dovezi care in mod rezonabil atesta ca bunurile au fost efectiv achizitionate in scopul activitatilor taxabile ale Societatii.

Astfel, considera ca prin refuzarea dreptului de deducere a cheltuielilor (respectiv a TVA-ului aferent) cu bunurile si serviciile achizitionate de la furnizori inactivi, s-au incalcat doua dintre principiile fundamentale ale legislatiei comunitare, respectiv principiul proportionalitatii si principiul neutralitatii TVA.

## CONCLUZII

In concluzie, având in vedere toate prevederile legale si argumentele invocate mai sus, rezulta ca XXX are dreptul sa beneficieze de recunoasterea, din partea autoritatilor fiscale, a dreptului de deducere a sumei de X RON si a TVA-ului aferent in cuantum de X RON.

In sustinerea contestatiei, depune anexat toate inscrisurile mentionate in cuprinsul acesteia.

In drept, isi intemeiaza contestatia pe prevederile articolului 205 si urmatoarele din Codul de Procedura Fiscala si pe celelalte dispozitii legale la care a facut referire in contestatie.

Fata de cele de mai sus si având in vedere cuantumul sumelor contestate, cât si complexitatea spetei deduse solutionarii, solicita sa-i fie acordata posibilitatea sustinerii orale a contestatiei.

**II. Urmare inspectiei fiscale efectuate** de către organele de inspectie fiscală din cadrul DGAMC la SC XXX S.A., a fost întocmit Raportul de inspectie fiscală nr. F-MC 71/31.03.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-MC 107/31.03.2016.

Perioada verificată:

- impozit pe profit: 01.01.2009 – 31.12.2014;

- taxă pe valoarea adăugată: 01.01.2010 – 31.12.2014.

**Referitor la impozitul pe profit pe care agentul economic il contesta in suma totala de X lei**, in urma inspectiei fiscale au rezultat urmatoarele:

**Referitor la cheltuielile cu serviciile de marketing facturate de II XI XL**

Din inspectia fiscala efectuata s-a constatat ca in perioada 01.07.2010 - 31.12.2014 S.C. XXX S.A. a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu prestari de servicii de marketing facturate de catre Intreprinzator Individual „XI XL” (Cod Fiscal X) Republica Moldova in suma totala de X euro (X lei).

Referitor la tranzactiile efectuate cu Î.I. XI XL din Republica Moldova, la A.N.A.F.- Directia Generala de Informatii Fiscale a fost primita solicitarea autoritatilor competente din Republica Moldova, inregistrata la D.G.A.M.C. sub nr. 53611/17.06.2015 si transmisa la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr. 94916/18.06.2015 de catre Serviciul Schimb International de Informatii, Preturi de Transfer.

In solicitarea transmisa se mentioneaza faptul ca in timpul controlului efectuat la „Î.I. XI XL” s-a stabilit ca agentul economic nu a prezentat actele de indeplinire a serviciilor, ce ar confirma concret in ce au constat serviciile de marketing prestate in perioada 01.07.2010 - 31.03.2015 pentru persoana nerezidenta S.C. XXX S. A. si ca exista suspiciuni cu privire la realitatea serviciilor prestate de contribuabilul din Republica Moldova.

Totodata, se precizeaza ca in urma controlului nu s-au prezentat alte documente in baza carora s-ar putea demonstra modalitatea prestarii fiecarui tip de serviciu, mijloacele folosite la prestarea acestora, persoanele care le-au prestat si care au participat in actiuni (in cazul prezentarilor cu demonstratii), incaperile folosite in cadrul prezentarilor si instruirilor, agentii

instruiti, e.t.c.

De asemenea se mai mentioneaza ca: „- au fost epuizate toate masurile si actiunile posibile de colectare a informatiei”.

Pentru justificarea prestarii serviciilor mentionate in facturile lunare, prezentate centralizat in anexa nr. 32, societatea a prezentat urmatoarele documente, arhivate pe suport electronic - CD, astfel:

- acte de predare - primire a serviciilor efectuate, in care se face referire la denumirea serviciului precizat si in facturile emise de „Î.I. XI XL” numarul de ore, perioada, locul desfasurarii, responsabil si valoarea totala, exprimata in euro;
- anexe la contractul de prestari servicii, in care se mentioneaza descrierea serviciului, persoana care a prestat serviciul, numarul de ore lucrate, rata orara si costul total;
- caracteristici si detalii tehnice, constand in produsele avute in vedere in promovarea efectuata;
- fise tehnice pe produs;
- fotografii cu prezentarea pe rafturi, in magazinele de desfacere a produselor marca „XXX”;
- panouri si bannere instalate in incinta si afara magazinelor cu produsele XXX comercializate;
- documente prin care sustine ca au fost realizate demonstratii pe obiecte (in magazine, pe santiere, etc.) cu produse XXX.

Din analiza documentelor prezentate de S.C. XXX S.A. (contract, facturi) si din anexele aferente facturilor au rezultat urmatoarele:

- descrierea serviciilor este efectuata in linii generale, unele anexe constand in fise tehnice ale produselor cu descrieri si caracteristici tehnice, prezentate de societate ca fiind documente justificative ale prestarilor de servicii;
- o parte din materialele necesare promovarii, precum si obiectele de inventar (paletare) erau furnizate de producatorul XXX, restul materialelor fiind procurate personal de catre prestator, anexate de acesta ca justificari in prestarea serviciilor;
- actiunile de training facturate sunt prezentate in anexe in linii teoretice, fara sa contina pentru toate actiunile descrieri ale modului de desfasurare ale acestora, respectiv documente care sa ateste faptul ca aceste actiuni s-au desfasurat in mod concret.

Or, autoritatile competente din Republica Moldova au semnalat existenta unor suspiciuni cu privire la realitatea serviciilor prestate de contribuabilul din Republica Moldova si prin faptul ca acesta nu a prezentat actele de indeplinire a serviciilor, ce ar confirma concret in ce au constat serviciile de marketing prestate.

Astfel, organele de inspectie fiscala au retinut faptul ca documentele care au stat la baza facturilor de servicii mai sus mentionate solicitate de echipa de inspectie fiscala si prezentate de societate si care ar trebui sa

atate prestarea acestor servicii nu detin calitatea de document justificativ, respectiv, nu furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare **in scopul justificarii prestarii serviciilor**, echipa de inspectie fiscala considerand astfel ca inregistrarea in categoria cheltuielilor deductibile ale societatii ca servicii facturate de Î.I. XI XL din Republica Moldova este nejustificata.

Mai mult, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in perioada supusa inspectiei fiscale, S.C. XXX S.A a incheiat contracte cu parteneri avand sediul in Republica Moldova, in vederea distribuirii si comercializarii de produse XXX iar in obiectul tuturor contractelor se mentioneaza obligatia distribuitorilor in urmarirea cresterii segmentului de piata ocupat prin aplicarea de mijloace specifice de marketing, participarea la actiunile de lansare si promovare a produselor XXX, dupa cum urmeaza:

- la pct. 2.2 „... Partenerul - Distribuitor se obliga sa desfacă produsele cu respectarea conditiilor si termenelor stabiliti in continuare si sa urmareasca cresterea segmentului de piata ocupat de aceste produse”;

- la pct. 2.3 „... Partenerul - Distribuitor va implementa toate programele si politicile de vanzare si marketing proprii, se va consulta si coopera cu Vanzatorul in vederea realizarii obiectului contractului in conditii optime prin adoptare si/sau adaptarea unor mijloace specifice de marketing si comercializare propuse de Vanzator (cataloge, mape de prezentare, etc.); promovarea produselor prin mijloace specifice; participarea la toate actiunile de lansare si promovare a unui produs XXX sau game de Produse XXX prin stocuri suficiente”.

Astfel de contracte au fost incheiate in perioada 04.05.2010 - 31.12.2014 cu urmatorii distribuitori:

- SC X SRL, contractul nr. 28/04.05.2010, cu valabilitate in perioada 04.05.2010 - 31.12.2015 (anexa nr. 33);

- X - Contract nr 14 din 18.02.2013 valabil pentru perioada 18.02.2013 - 31.12.2013 si Contract nr.16/12.01.2015 valabil in perioada 12.01.2015 - 31.12.2015 (anexa nr. 34);

- X S.R.L.: Contract nr. 34/16.03.2011 valabil in perioada 16.03.2011 - 31.12.2011 (anexa nr. 35), Contract nr. 12/10.01.2012 valabil in perioada 10.01.2012 - 31.12.2012 (anexa nr. 36), Contract nr. 26/10.01.2013 valabil in perioada 10.01.2013 - 31.12.2013 (anexa nr. 37), Contract 01/17.01.2014 valabil in perioada 01.01.2014-31.12.2014 (anexa nr. 38);

- SC X S.R.L.: Contract nr.149/13.07.2012 valabil in perioada 13.07.2012 - 31.12.2012 (anexa nr. 39).

Totodata, din analiza vanzarilor realizate de societate pe piata din Republica Moldova (anexa nr. 40), in comparatie cu cheltuielile aferente acestor servicii facturate de Î.I. XI XL si raportate la profitul net rezultat anual, au rezultat urmatoarele concluzii:

Profit brut din	Servicii facturate	Profit net
Export Moldova	XI XL	XXX (Lei)

Un alt motiv pe care se bazeaza constatarile echipei de inspectie fiscala, in neacceptarea ca deductibile a cheltuielilor cu serviciile facturate de contribuabilul din Republica Moldova, rezulta din lipsa unor confirmari din partea organelor fiscale din Republica Moldova privind realitatea serviciilor prestate de Î.I. XI XL din Republica Moldova.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, dar tinand cont si de faptul ca societatea detine in structura sa un departament de Marketing alcatuit din patru persoane, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea nu poate face dovada necesitatii prestarii unor servicii efectuate de catre personal extern contribuabilului verificat si ca nu a prezentat suficiente documente care sa justifice prestarea serviciilor.

Din analiza facturilor cuprinzand servicii de marketing nu rezulta necesitatea acestora si daca acestea au fost efectuate in scopul realizarii de venituri, al popularizarii societatii, a produselor si serviciilor acesteia.

Avand in vedere cele de mai sus, echipa de inspectie fiscala a considerat nedeductibile cheltuielile inregistrate in evidenta contabila in perioada 01.07.2010 - 31.12.2014, in suma totala de X euro (X lei), conform urmatoarelor prevederi legale:

- art. 21, alin. (4), lit m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,
- pct. 48 din HG 44/2004 privind normele de aplicare a art. 21, alin. (4), lit m) din Legea nr. 571/2003.

### **Referitor la achizitiile de paleti din lemn tip Euro de la diversi furnizori**

In urma verificarii bazei de date A.N.A.F., echipa de inspectie a constatat ca societatea a efectuat achizitii de la furnizori care, ulterior incheierii relatiilor de colaborare au devenit inactivi, sau furnizorii de paleti au avut achizitii de la alti furnizori declarati inactivi sau figureaza cu un comportament fiscal neadecvat.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, echipa de inspectie fiscala a solicitat societatii documente si informatii pentru verificarea urmatoarelor furnizori de paleti:

- S.C. SW S.R.L. - CIFX;
- S.C. XXXX FURNITURE S.R.L - CIF X;
- S.C. SWM CLASSIC S.R.L - CIF X

Urmare verificarii documentelor prezentate si a informatiilor furnizate de societate, echipa de inspectie fiscala a constatat ca pentru furnizorii de paleti mai sus mentionati, organele de cercetare din cadrul Directiei Generale de Politie a Municipiului Bucuresti - Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice au demarat o cercetare privind operatiunile de comercializare de paleti din lemn tip Euro in care sunt implicati acesti furnizori ai S.C. XXX S.A. - obiect al dosarului penal nr. 6355/P/2011.



Actiunea a fost comunicata societatii, fiind solicitate documente de provenienta referitoare la achizitiile de paleti de la furnizorii mai sus mentionati.

Din verificarea efectuata in timpul prezentei inspectii fiscale asupra documentelor de achizitie de la furnizorii de paleti din lemn s-au constatat urmatoarele:

- **S.C. SW S.R.L.** (ROX) a figurat in evidentele contabile in calitate de furnizor de paleti tip Euro al S.C. XXX S.A. in perioada 30.03.2010 - 18.11.2010. Conform bazei de date ANAF, in perioada analizata, societatea a avut ca reprezentant legal pe X (in calitate de administrator) si pe X (in calitate de asociat).

Incepand cu data de 03.07.2012, potrivit evidentei A.N.A.F. (anexa nr. 41), furnizorul de paleti din lemn tip Euro S.C. SW S.R.L. figureaza cu starea curenta: DIZOLVARE CU LICHIDARE (RADIERE). Urmare acestui fapt, stabilirea realitatii si legalitatii achizitiilor de paleti din lemn efectuate de la furnizorul S.C. SW S.R.L. nu s-a putut efectua printr-un control incrucisat, verificarea documentelor efectuandu-se in timpul prezentei inspectii fiscale numai la S.C. XXX S.A.

Societatea declara ca intre cele doua societati nu a fost incheiat un contract de furnizare de paleti din lemn. Conform jurnalelor de cumparari ale S.C. XXX SA precum si din analiza bazei de date a A.N.A.F., valoarea totala a achizitiilor efectuate in perioada mai sus precizata de catre contribuabilul supus inspectiei fiscale de la furnizorul S.C. SW S.R.L. este **de X lei, din care, baza de calcul X lei si TVA in suma de X lei.**

Urmare consultarii bazei de date a A.N.A.F., echipa de inspectie fiscala constata ca in perioada in care S.C. XXX SA a achizitionat bunurile de la S.C. SW S.R.L., achizitiile acestuia din urma au fost realizate de pe piata interna, identificandu-se mai multi furnizori - situatie prezentata in anexa nr. 42, din care rezulta nereguli privind comportamentul fiscal, care au drept consecinta prejudicierea bugetului de stat.

Din evidentele ANAF privind tranzactiile efectuate prin contul bancar deschis la RAIFFEISEN BANK SA de S.C. SW S.R.L. in perioada martie - noiembrie 2010 au rezultat urmatoarele:

- incasarile provin de la beneficiarii catre care au fost emise facturi de paleti din lemn;
- platile efectuate prin contul deschis la RAIFFEISEN BANK SA au urmatoarea structura:
  - retragerile de diverse sume si alte plati in numerar catre X;
  - plati catre bugetul general consolidat;
  - plati catre un singur furnizor, respectiv SC X FORTE S.R.L., avand ca administrator pe X, **care figureaza in aceeasi calitate si in S.C. SWM CLASSIC S.R.L.** Se face precizarea ca sumele incasate prin banca, provenind de la SW SRL, au fost retrase in numerar de catre X, in calitate de administrator al SC X FORTE S.R.L, imputernicit pe cont pentru operatiunile

bancare efectuate.

S-a constatat ca pe facturile emise de S.C. SW S.R.L. catre S.C. XXX SA. nu sunt inscise mijloacele de transport cu care au fost transportate marfurile, in acest sens, societatea declarand faptul ca nu detine documente de transport emise de persoanele care au asigurat transportul, si nici nu poate prezenta inscrierea numerelor de mijloace de transport in registrul de poarta, la intrarea si la iesirea din incinta societatii.

Din verificarea documentelor puse la dispozitie de S.C. XXX SA., echipa de inspectie fiscala a constatat ca pe facturile emise de S.C. SW S.R.L. catre S.C. XXX S.A. in perioada martie -noiembrie 2010, apare ca delegat X.

Din analiza facturilor de achizitie de paleti (anexa nr. 43) prezentate centralizat in anexa nr. 44, rezulta faptul ca la rubrica „nr. Aviz”, acestea contin ca informatii unul sau mai multe numere de avize de insotire a marfii, reiesind ca paletii din lemn au fost achizitionati pe rand, in baza unor avize de insotire a marfii emise separat de catre furnizor.

La solicitarea echipei de inspectie fiscala, societatea nu a prezentat avizele de expeditie la care se face referire in facturile fiscale de achizitie, precizand faptul ca furnizorul nu a lasat acesteia un exemplar.

De asemenea din aceleasi facturi de achizitie prezentate de contribuabilul verificat rezulta faptul ca acestea nu au inscise informatii privind mijloacele de transport cu care au fost transportate paletii. In timpul inspectiei fiscale societatea nu a prezentat alte documente din care sa rezulte faptul ca transportul paletilor a fost efectuat de catre alt transportator in baza unui angajament sau pentru acest scop.

**S.C. XXXX FURNITURE S.R.L. (ROX)** figureaza in evidentele contabile in calitate de furnizor de paleti tip Euro al S.C. XXX S.A., in perioada 08.03.2011 -19.10.2011.

Conform jurnalelor de cumparari ale S.C. XXX SA precum si din analiza bazei de date a A.N.A.F., valoarea totala a achizitiilor efectuate in perioada mai sus precizata de catre contribuabilul supus inspectiei fiscale de la furnizorul S.C. XXXX FURNITURE S.R.L. este de **X lei, din care, valoare baza de calcul X lei si TVA in suma de X lei.**

Societatea declara ca intre cele doua societati nu a fost incheiat un contract de furnizare de paleti din lemn.

Din verificarea documentelor puse la dispozitie de S.C. XXX SA., echipa de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

- pe facturile emise de S.C. XXXX FURNITURE S.R.L. catre S.C. XXX SA in perioada martie - octombrie 2011 apare ca **delegat X**, in calitate de delegat, acesta avand si calitatea de administrator la S.C. SWM CLASSIC S.R.L. si la SC X FORTE S.R.L. furnizor de paleti pentru S.C. SW S.R.L.;
- facturile emise de S.C. XXXX FURNITURE S.R.L. nu poarta semnatura expeditorului si delegatului;

- facturile emise de S.C. XXXX FURNITURE S.R.L. catre S.C. XXX SA. nu au inscrise informatii privind mijloacele de transport cu care au fost transportate marfurile;
- societatea declara ca nu detine alte documente de transport emise de persoanele care au asigurat transportul si nu a prezentat alte documente din care sa rezulte faptul ca transportul paletilor a fost efectuat de catre alt transportator in baza unui angajament sau pentru acest scop;
- societatea nu detine o evidenta privind inscrierea in registrul de poarta a numerelor de mijloace de transport, la intrarea si la iesirea din incinta societatii;
- la rubrica „nr. Aviz”, facturile contin ca informatii unul sau mai multe numere de avize de insotire a marfii, ceea ce duce la concluzia ca bunurile, in speta, paletii au fost achizitionati pe rand, in baza acestor avize de insotire a marfii emise separat din partea furnizorului;
- la solicitarea echipei de inspectie fiscala, societatea nu a prezentat avizele de expeditie la care se face referire in facturile fiscale de achizitie, precizand faptul ca furnizorul nu a lasat acesteia niciun exemplar.

Conform evidentei A.N.A.F., (anexa nr. 45), furnizorul de paleti din lemn tip Euro S.C. XXXX FURNITURE S.R.L. figureaza cu starea curenta: DIZOLVARE CU LICHIDARE (RADIERE) incepand cu data de 24.02.2014, astfel ca stabilirea realitatii si legalitatii achizitiilor de paleti din lemn efectuate de la furnizorul S.C. XXXX FURNITURE S.R.L. nu s-a putut efectua printr-un control incrucisat, verificarea documentelor efectuandu-se numai la S.C. XXX S.A., in timpul prezentei inspectii fiscale.

Urmare consultarii bazei de date a A.N.A.F., echipa de inspectie fiscala constata ca in perioada in care S.C. XXXX FURNITURE S.R.L. a furnizat bunurile catre S.C. XXX SA., achizitiile acestuia au fost realizate de pe piata interna, identificandu-se urmatorii furnizori semnificativi pentru anul 2011: SC X SRL; SC X Fashion SRL; SC X SRL; SC Cami Radu Impex SRL (anexa nr. 46).

Din evidentele ANAF privind tranzactiile efectuate prin conturile bancare deschise la RAIFFEISEN BANK SA de S.C. XXXX FURNITURE S.R.L. in perioada martie - octombrie 2011, au rezultat urmatoarele:

- incasarile provin de la beneficiarii catre care au fost emise facturi de paleti din lemn;
- platile efectuate prin contul deschis la RAIFFEISEN BANK SA au ca structura retrageri in numerar (diverse sume) de catre X, diverse plati in numerar, plati facturi catre bugetul general consolidat;
- retrageri de la ATM
- plati catre bugetul general consolidat;
- nu au fost identificate plati catre furnizorii sai.

Facturile de achizitie de paleti sunt anexate in fotocopie (anexa nr. 47), iar centralizarea acestora este prezentata in anexa nr. 48.

**S.C. SWM CLASSIC S.R.L.** (ROX), reprezentata legal de **X**, in calitate de administrator, figureaza in evidentele contabile in perioada aprilie - octombrie 2012 in calitate de furnizor de paleti tip Euro al S.C. XXX S.A., tranzactiile efectuandu-se in baza contractului nr. 102/11.04.2012 (anexa nr. 49).

Din verificarea documentelor prezentate de reprezentanta S.C. XXX S.A. cu privire la relatia comerciala cu S.C. SWM CLASSIC S.R.L. (contract, facturi, jurnale pentru cumparari, fise de cont, deconturi de tva, declaratia 394) rezulta urmatoarele :

- in baza contractului de vanzare - cumparare nr. 102/11.04.2012, la pct.7- Expediere si transport este specificat:"7.1 *Expedierea produselor este in sarcina Vanzatorului, acestea fiind insotite de documentele livrarii. Transportul este asigurat de Vanzator*", iar la pct.9 Receptia produselor:

"9.1. *Receptia cantitativa si calitativa se face la punctul de lucru al Cumparatorului in prezenta delegatului Cumparatorului.*

9.2.*Receptia se considera realizata prin **semnarea fara obiectiuni a unui proces verbal de receptie de catre reprezentantii ambelor parti.***"

- pe facturile emise de S.C. SWM CLASSIC S.R.L. catre S.C. XXX SA in perioada 16.04.2012 - 14.05.2012 apare ca delegat dl. X (C.I. RDX, CNP X) care a avut si calitatea de administrator in perioada 2010 - 2012, iar in perioada 16.05.2012 - 30.10.2012 apare ca delegat dl. **X** (asociat unic si administrator la S.C. SWM CLASSIC S.R.L. in perioada 2012 -2014), aceeasi persoana inscrisa ca delegat pe facturile de furnizare de paleti tip Euro emise de S.C. XXXX FURNITURE S.R.L. catre S.C. XXX SA in perioada 08.03 - 30.06.2011;

- facturile emise de S.C. SWM CLASSIC S.R.L. catre S.C. XXX SA. nu contin informatii privind mijloacele de transport cu care au fost transportate marfurile;

- facturile emise de S.C. SWM CLASSIC S.R.L. catre S.C. XXX S.A. nu poarta semnatura expeditorului si delegatului;

- societatea nu a prezentat procese verbale de receptie asa cum este mentionat la pct. 9.1. din contract;

- notele de intrare receptie si constatare de diferente nu au completate toate informatiile corespunzatoare (nr. mijlocului de transport, nr. facturii, a avizului de expeditie, numele si prenumele persoanelor care receptioneaza marfa);

- societatea nu a prezentat registrul de poarta pentru a putea fi identificate mijloacele de transport cu care au fost transportati paletii.

Conform jurnalelor de cumparari ale S.C. XXX SA, valoarea totala a achizitiilor efectuate in perioada mai sus precizata de catre contribuabilul supus inspectiei fiscale de la furnizorul S.C. SWM CLASSIC S.R.L. este de **X lei, din care X lei - baza de calcul si X lei - TVA aferenta.**

Pentru stabilirea realitatii si legalitatii achizitiilor de paleti din lemn efectuate de la furnizorul S.C. SWM CLASSIC S.R.L. - obiect al livrarilor

catre S.C. XXX SA., cu adresa nr. 99730/13.11.2015 (anexa nr. 50) a fost solicitat un control incrucisat la aceasta societate, in vederea constatarii existentei documentelor care sustin realitatea si legalitatea operatiunilor (contracte de prestari servicii, facturi fiscale, avize de insotire a marfurilor, documente referitoare la incasarea sumelor convenite de catre furnizori, mijloacele de transport cu care au fost livrate bunurile, dar si daca bunurile au fost achizitionate cu documente legal intocmite, provenienta bunurilor, identificarea mijloacelor de transport cu care au fost livrate acestea).

Urmare solicitarii transmise a fost demarat controlul incrucisat la S.C. SWM CLASSIC S.R.L. -ROX, pentru stabilirea realitatii si legalitatii achizitiilor de paleti din lemn efectuate de la furnizorul S.C. SWM CLASSIC S.R.L. care au facut obiectul livrarilor catre S.C. XXX S.A.

Echipa de inspectie a incheiat procesul verbal nr. 100573/10.12.2015, din care rezulta urmatoarele:

- societatea nu functioneaza la sediul social declarat;
- la sediul social nu a fost gasit nici un reprezentant legal.

S.C. SWM CLASSIC S.R.L a fost declarata inactiva prin O.P.A.N.A.F. nr. 3578/2015, ca urmare Deciziei nr. 79467/24.12.2015.

Din analiza bazei de date a A.N.A.F. se constata ca furnizorul de paleti din lemn tip Euro S.C. SWM CLASSIC S.R.L. (anexa nr. 51/a) a realizat achizitiile de pe piata interna in anul 2012 in proportie de 28,44% de la S.C. XXXX FURNITURE S.R.L., societate ai carei furnizori nu au declarat livrari in perioada analizata (anexa nr. 51/b). De asemenea, niciun furnizor de pe lant nu declara livrari in perioada analizata catre S.C. SWM CLASSIC S.R.L.

Din evidentele ANAF privind tranzactiile efectuate prin conturile bancare deschise pe teritoriul Romaniei de catre S.C. SWM CLASSIC S.R.L. in perioada aprilie - octombrie 2012 au rezultat urmatoarele:

- incasarile evidentiata in conturile bancare sunt cele provenind de la clientii sai, printre care figureaza si S.C. XXX S.A.;
- platile au avut ca obiect: retrageri in numerar (diverse sume) direct din banca sau de la ATM, restituirii de imprumuturi (in perioada aprilie - mai 2012 efectuate de catre X, iar in perioada iulie - octombrie 2012, efectuate de catre Fatulescu Laurentiu - Mihai);
- nu au fost identificate plati din contul bancar catre furnizorii sai de bunuri sau servicii.

Urmare solicitarii de informatii transmisa cu adresa nr.595/17.12.2015 (anexa nr. 54), societatea a prezentat nota explicativa inregistrata la A.N.A.F. - D.G.A.M.C. sub nr. 4190/19.01.2016 (anexa nr. 55) si completarea acesteia, in care face urmatoarele precizari:

- cu privire la documentele de provenienta a bunurilor achizitionate (paleti din lemn), societatea precizeaza ca documentele pe care le detine sunt: facturi fiscale, note de intrare - receptie pentru paletii achizitionati in anul 2012 si contractele incheiate pentru achizitia de paleti, documente pe care le-a pus la dispozitie, in copie.

- referitor la necesitatea utilizarii paletilor de lemn pentru activitatea societatii si modul de utilizare, societatea mentioneaza ca toate produsele comercializate sunt ambalate pe paleti de lemn in vederea depozitarii si transportului, conform procedurilor societatii;
- in corelatie cu volumul de produse vandute ulterior, societatea mentioneaza faptul ca paletii achizitionati de la cei 3 furnizori, valoarea de achizitie a fost proportional cu cifra de afaceri anuala, paletii fiind utilizati in totalitate in procesul de productie.

Documentele justificative mentionate de XXX SA in nota explicativa inregistrata la A.N.A.F. - D.G.A.M.C. sub nr. 4190/19.01.2016 sunt aceleasi cu cele analizate de echipa de inspectie, societatea neprezentand alte documente, respectiv: documente de transport emise de persoana care a asigurat transportul, procese verbale de predare-primire, etc.

Urmare solicitarii de informatii nr. 30/28.01.2016 (anexa nr. 56) inaintata de echipa de inspectie fiscala referitoare la evidenta interna a S.C. XXX S.A. pentru gestiunea de paleti, cu adresa nr. 103/29.01.2016 (anexa nr. 57) societatea a formulat raspunsul sau, din care rezulta faptul ca aceasta a evidenciat miscarile de paleti in fisa de magazie si in fisa de cont analitic pentru cheltuieli cu paletii, respectiv in contul contabil 608001 doar in anul 2012 si numai pentru achizitiile de la furnizorul S.C. SWM CLASSIC S.R.L.

Facturile de achizitie de paleti sunt anexate in fotocopie (anexa nr. 52), iar centralizarea acestora este prezentata in anexa nr. 53.

Din analiza acestora rezulta faptul ca la rubrica „nr. Aviz”, sunt inscrise unul sau mai multe numere de avize de insotire a marfii, ceea ce duce la concluzia ca bunurile (in speta, paletii) au fost achizitionati pe rand, in baza acestor avize de insotire a marfii emise separat de catre furnizor.

La solicitarea echipei de inspectie fiscala, societatea nu a prezentat avizele de expeditie la care se face referire in facturile fiscale de achizitie, precizand faptul ca furnizorul nu a lasat acesteia un exemplar.

De asemenea din aceleasi facturi de achizitie prezentate de contribuabilul verificat rezulta faptul ca acestea nu poarta nici o informatie la rubrica: „numarul mijlocului de transport” cu care au fost transportati paletii, societatea neprezentand alte documente din care sa rezulte faptul ca transportul paletilor a fost efectuat de catre alt transportator in baza unui angajament sau pentru acest scop.

Societatea declara ca nu detine documente de transport emise de persoanele care au asigurat transportul, sau inscrierea numerelor de mijloace de transport in registrul de poarta, la intrarea si la iesirea din incinta societatii.

In temeiul dispozitiilor art. 6 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, referitoare la exercitarea dreptului de apreciere: „*Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte*

*solutia admisa de lege...*", fapt pentru care echipa de inspectie fiscala a procedat la analiza informatiilor continute de baza de date a A.N.A.F. si ale Registrului Comertului.

Din evidentele A.N.A.F. privind tranzactiile efectuate de societatile furnizoare de paleti mentionate mai sus prin conturile bancare deschise pe teritoriul Romaniei au rezultat urmatoarele concluzii:

- incasarile evidentiatare in conturile bancare provin de la clientii sai, printre care figureaza si S.C. XXX S.A.;
- platile rezultate din evidenta bazei de date ANAF sunt reprezentate in cea mai mare parte de:
  - retrageri efectuate direct din banca sau de la ATM,
  - restituirii de imprumuturi,
  - salarii acordate catre administratorul societatilor din perioada respectiva.

Analizand baza de date a ANAF referitoare la furnizorii celor 3 furnizori de paleti aflati in analiza si centralizand informatiile rezultate, echipa de inspectie fiscala a constatat, conform situatiilor prezentate in anexele nr. 42,46 si 51, urmatoarele aspecte:

- la data prezentei inspectii fiscale, acesti furnizori de paleti sunt inactivi, sau starea curenta a acestora este de dizolvare, cu sau fara lichidare;
- in urma controalelor efectuate de institutii abilitate au rezultat deficiente, urmate de sanctiuni fiscale sau sesizari penale, ca urmare a savarsirii unor fapte de evaziune fiscala;
- nu si-au indeplinit obligatiile declarative catre bugetul general consolidat.

Urmare analizei comportamentului fiscal al celor trei furnizori si ai furnizorilor acestora au rezultat urmatoarele constatari:

- starea curenta a acestora este dizolvare cu lichidare (radiere), sau inactivi, ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative;
- obiectul de activitate nu este legat de acest tip de activitate, respectiv de comert/productie cu materiale;
- veniturile declarate de administratorii si asociatii nu provin de la societatile furnizoare de paleti, ca urmare a angajarii acestora sau a profitului realizat (repartizat pe dividende) din activitatea de comercializare de paleti;
- majoritatea au cazier fiscal, ca urmare a verificarilor efectuate de echipe de inspectie ale diferitelor institutii cu competenta in controlul activitatii societatilor comerciale;
- in ceea ce priveste achizitiile de paleti pe care cei 3 furnizori mentionati le-au efectuat, nu se pot stabili furnizorii reali ai bunurilor, pentru care beneficiarii ar avea drept de deducere doar daca facturile sunt intocmite de o persoana impozabila care declara in contrapartida livrarile sale;
- din informatiile culese din baza de date a ANAF privind comportamentul furnizorilor de la care au achizitionat paletii din lemn

furnizorii societatii XXX S.A., se constata ca obiectul principal de activitate al acestora difera fata de cel efectiv realizat prin operatiunile desfasurate de acestia.

Aceste nereguli au avut drept consecinta prejudicierea bugetului de stat cu valoarea obligatiilor de plata nedecarate de catre primii furnizorii de paleti, in conditiile in care beneficiarii lor, respectiv S.C. SWM CLASSIC S.R.L., S.C. XXXX FURNITURE S.R.L., S.C. SW S.R.L. si-au exercitat dreptul de deducere aferente acestor achizitii.

Avand in vedere cele de mai sus, cumparatorul, respectiv SC XXX SA, in calitate de persoana impozabila care primeste factura si accepta inregistrarea ei in evidenta contabila ca document justificativ pentru operatiunile taxabile pe care le efectueaza nu poate fi facut raspunzator de faptele furnizorului, dar este raspunzator de primirea si inregistrarea in contabilitate a unor documente intocmite necorespunzator, care nu sunt in conformitate cu prevederile legale in vigoare sau care cuprind date referitoare la achizitiile sale ce nu pot fi justificate cu documente, cum este cazul in speta, cunoasterea, aplicarea si respectarea actelor normative fiind obligatorie in egala masura atat pentru furnizor, cat si pentru beneficiar, acesta din urma avand obligatia sa solicite documente legal aprobate si sa verifice nu numai marfa primita, in ceea ce priveste cantitatea ci si documentele ce trebuiau anexate la facturi in justificarea cantitatilor inscrise in acestea, respectiv avizele de insotire.

Astfel, in vederea justificarii cantitatilor achizitionate inscrise in facturile fiscale si avand in vedere ca transportul paletilor din lemn este conditionat de capacitatea mijloacelor de transport auto, se retine ca acest fapt implica in mod obligatoriu intocmirea avizelor de insotire a marfurilor pe timpul transportului, precum si a documentelor de transport, respectiv factura fiscala de transport, foaie de parcurs, etc.

Totodata, Continutul minim de informatii, precum si normele de intocmire si utilizare a avizului de insotire a marfii sunt prevazute in anexa nr. 2 din OMFP nr. 2226/2006.

Ca urmare, avizul de insotire a marfii este documentul care justifica cantitatea de marfa achizitionata inscrisa in facturile fiscale si cantitatea ce intra in magazia, depozitul, respectiv gestiunea societatii cumparatoare.

In lipsa avizelor de insotire a marfii sau a unor facturi privind transportul marfii, foi de parcurs etc, in care sa fie inregistrat numarul de inmatriculare al mijlocului de transport auto, societatea nu face dovada cu documente justificative care este ruta parcursa si locul de incarcare - descarcare nefiind indeplinita astfel conditia privind justificarea achizitiilor de paleti din lemn de la furnizorii S.C. SWM CLASSIC S.R.L., S.C. XXXX FURNITURE S.R.L., S.C. SW S.R.L. cu documentele prevazute de actele normative.

Referitor la evidenta interna a S.C. XXX S.A. pentru gestiunea de paleti se constata faptul ca aceasta a evidentiat doar in anul 2012 (pentru achizitiile de la furnizorul S.C. SWM CLASSIC S.R.L.) miscarile de paleti in



fisa de magazie si in fisa de cont analitic pentru cheltuieli cu paletii, respectiv in contul contabil 608001, fapt comunicat de societate in nota explicativa inregistrata sub nr. 103/29.01.2016 (anexa nr. 57).

De asemenea, societatea nu a putut prezenta note de intrare - receptie pentru paletii din lemn achizitionati, acestea fund intocmite doar pentru achizitiile din anul 2012, de la furnizorul S.C. SWM CLASSIC S.R.L., asa cum precizeaza societatea in Nota explicativa nr. 4190/19.01.2016 (anexa nr. 55).

In conditiile in care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor inscise in aceste facturi primite de la furnizorii de paleti, operatiunile consemnate in facturi, chiar daca au fost inregistrate in contabilitate, sunt considerate fara documente legale de provenienta.

Pe cale de consecinta, nefiind justificata achizitia cantitatilor respective de paleti cu documente si nefiind justificat transportul acestora de la furnizor la beneficiar cu documente de transport, nu se justifica realitatea achizitiilor in scopul veniturilor sale impozabile.

Societatea a incalcat urmatoarele prevederi:

- art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza: *„Urmatorele cheltuieli nu sunt deductibile: (...) lit. f) cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada **efectuării operatiunii sau intrării in gestiune, dupa caz, potrivit normelor**”* ;

- pct. 44 din H.G. nr. 44/2004 pentru agrobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora: *„Inregistrările in evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza inscrisurilor ce dobandesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, conform reglementarilor contabile in vigoare.”*.

- art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: *“(1) Orice operatiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

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

In temeiul art. 6 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, referitoare la exercitarea dreptului de apreciere: *„Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza”* si avand in vedere aspectele prezentate mai sus, echipa de inspectie fiscala **a considerat nedeductibile din punct**

**de vedere fiscal cheltuielile in suma totala de X lei**, prezentate centralizat in anexa nr. 58 si inregistrate de societate in categoria cheltuielilor cu servicii facturate de S.C. SWM CLASSIC S.R.L., S.C. XXXX FURNITURE S.R.L., S.C. SW S.R.L..

### **Referitor la cheltuielile cu facturile de achizitie de la furnizori inactivi**

In perioada supusa inspectiei fiscale s-a constatat ca S.C. XXX S.A. a efectuat achizitii de la furnizori declarati inactivi, care apar inscrisi pe site-ul anaf.ro ca fiind societati comerciale inactive.

Pentru perioada verificata au fost solicitate de la Serviciului de schimb international de informatii cu adresa nr. 94808/15.06.2015 (anexa nr. 9/a) lista neconcordantelor rezultate din incrucisarea declaratiilor depuse la nivel national, respectiv a declaratiilor informative D394 depuse de S.C. XXX S.A. comparativ cu cele ale partenerilor sai, pentru tranzactiile efectuate.

Din situatia neconcordantelor din perioada 2009 - 2014 transmisa de Serviciul de schimb international de informatii, preturi de transfer cu adresa nr. 94977/19.06.2015 (anexa nr. 9c) a rezultat faptul ca in evidentele A.N.A.F. figureaza societati comerciale cu care S.C. XXX S.A. a efectuat tranzactii pe teritoriul national, constand in achizitii de bunuri si servicii, societati comerciale ce fusesera declarate inactive anterior tranzactiilor respective.

Declararea ca inactivi a furnizorilor mai sus mentionati a fost efectuata prin ordine ale presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, informatiile fiind publicate pe site- ul oficial A.N.A.F., prezentate in anexa nr. 12 a raportului de inspectie fiscala.

Ca urmare a celor mai sus mentionate mai sus, echipa de inspectie fiscala a constatat faptul ca in aceste circumstante, documentele de achizitie emise de furnizorii in cauza nu justifica inregistrarea unor cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, precum si deducerea TVA.

Potrivit Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 11 iar la alin. (1<sup>^</sup>2) prevede urmatoarele:

-pentru perioada 01.01.2009 -31.12.2011: *„De asemenea, nu sunt luate in considerare de autoritatile fiscale tranzactiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilita prin ordin”.*

-pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2014:

*„Beneficiarii care achizitioneaza bunuri si/sau servicii de la contribuabili dupa inscrierea acestora ca inactivi in Registrul contribuabililor inactivi/reactivati conform art. 78<sup>^</sup>1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, nu beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata aferente achizitiilor respective, cu exceptia*

*achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită".*

De asemenea, la art. 21, alin. (4), lit. r din Codul fiscal este prevăzut ca:

*"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*[...] lit. r) cheltuieli înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv, al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală".*

Acest fapt a condus la stabilirea de către echipa de inspecție fiscală a unei diferențe în suma totală de **X lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile cu bunuri și servicii achiziționate de la furnizori inactivi**, conform situației prezentate centralizat în anexa nr. 13, la care se adaugă **TVA dedusă eronat de societate, în suma totală de X lei.**

Prin adresa nr. X/2016, înregistrată sub nr. SSC X/2016, organul de inspecție fiscală a transmis în copie Sesizarea penală înregistrată sub nr. 830AIF/20.04.2016, formulată către Parchetul de pe lângă Tribunalul București, împotriva SC XXX S.A., prin care a prezentat faptele privind achiziția de paleti de lemn în valoare fără TVA de X lei și cu TVA aferentă în suma de X lei în vederea stabilirii existenței elementelor constitutive ale infracțiunii.

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

**III. 1 Referitor la cheltuielile cu servicii de marketing facturate de Î.I. XI XL, în suma de X lei pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal și temeinic organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile cheltuielile cu prestări de servicii de marketing pentru care nu se dovedește realitatea prestării acestora în condițiile în care din susținerile și documentele depuse de contestatară nu rezultă o altă situație fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.*

**În fapt, organele de inspecție fiscală** au constatat că în perioada 01.07.2010 - 31.12.2014 S.C. XXX S.A. a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu prestări de servicii de marketing facturate de către Intreprinzătorul Individual „XI XL” (Cod Fiscal X) din Republica Moldova în suma totală de X euro (X lei), pentru care au stabilit că societatea nu poate face dovada necesității prestării unor servicii și că nu a prezentat suficiente documente care să justifice realitatea prestării serviciilor și în ce au constatat

acestea.

Din analiza facturilor cuprinzand servicii de marketing, a celorlalte documente prezentate de societate, analiza efectuata de organele de inspectie fiscala, s-a constatat ca nu rezulta daca acestea au fost efectuate in scopul realizarii de venituri, al popularizarii societatii, a produselor si serviciilor acesteia si nici necesitatea prestarii serviciilor in cauza .

In contradictoriu, **societatea sustine** ca Î.I. XI XL i-a prestat servicii de marketing, ca acestea i-au fost necesare in vederea cresterii volumului de produse XXX comercializate in Republica Moldova si ca realizările obtinute constand in cresterea cifrei de afaceri aferente exportului catre Republica Moldova in perioada 2010-2014 s-a datorat in principal activitatilor de marketing desfasurate de Î.I. XI XL. Se exemplifica aceasta argumentatie prin prezentarea serviciilor prestate in cazul a 5 facturi emise de prestatoare, din totalul de 78 facturi.

**În drept**, sunt incidente urmatoarele prevederi legale:

- art. 11 alin. (1) si art. 21, alin. (4), lit m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

*"ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

*(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. 21 Cheltuieli*

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

*[...](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".*

- pct. 48 din HG 44/2004 privind normele de aplicare a art. 21, alin. (4), lit m) din Legea nr. 571/2003.

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

*- serviciile trebuie **să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte **materiale corespunzătoare;*****

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

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

**Se retine ca** regula generala a deductibilitatii cheltuielilor cu prestarile de servicii impune **contribuabilului sa dovedeasca indeplinirea cumulativa a doua conditii:**

- realitatea prestarii serviciilor;
- necesitatea efectuării cheltuielilor.

Este evident ca in cazul in care nu se indeplineste prima conditie, respectiv cea a dovedirii realitatii prestarii serviciilor, analiza indeplinirii celei de a doua conditii nu mai este necesara intrucat societatii nu ii pot fi necesare decat servicii prestate in realitate.

Analizand documentele referitoare la serviciile facturate contestatarei de Î.I. XI XL se retin urmatoarele:

- Contractul de prestari servicii nr. MD 01/01.07.2010, incheiat intre beneficiarul XXX SA si prestatorul Î.I. XI XL, are ca obiect prestarea de servicii de marketing in baza unui tarif de 75 euro/ora, facturat lunar, factura urmand sa fie insotita de o Fisa orara conform modelului din anexa 1 la contract. Prestatorul se obliga sa foloseasca capitalul sau propriu constand ("*dar nu limitat*") in sediul social si telefon si sa suporte cheltuielile cu costul convorbirilor telefonice, abonament internet, costurile legate de combustibil si intretinerea autoturismului pus la dispozitie gratuit de XXX SA, costurile de cazare si masa pentru deplasari;

- Referitor la tranzactiile efectuate cu Î.I. XI XL din Republica Moldova, la A.N.A.F.- Directia Generala de Informatii Fiscale a fost primita solicitarea autoritatilor competente din Republica Moldova, inregistrata la D.G.A.M.C. sub nr. 53611/17.06.2015 si transmisa la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr. 94916/18.06.2015 de catre Serviciul Schimb International de Informatii, Preturi de Transfer.

In solicitarea transmisa se mentioneaza faptul ca in timpul controlului efectuat la „Î.I. XI XL” s-a stabilit ca agentul economic nu a prezentat **actele de indeplinire a serviciilor**, ce ar confirma concret in ce au constat serviciile de marketing prestate in perioada 01.07.2010 - 31.03.2015 pentru persoana nerezidenta S.C. XXX S. A. si ca exista suspiciuni cu privire la realitatea serviciilor prestate de contribuabilul din Republica Moldova.

Totodata, se precizeaza ca in urma controlului nu s-au prezentat alte documente in baza carora s-ar putea demonstra modalitatea prestarii

fiecarui tip de serviciu, mijloacele folosite la prestarea acestora, persoanele care le-au prestat si care au participat in actiuni (in cazul prezentarilor cu demonstratii), incaperile folosite in cadrul prezentarilor si instruirilor, agentii instruiti, e.t.c.

De asemenea se mai mentioneaza ca: **„au fost epuizate toate masurile si actiunile posibile de colectare a informatiei”**.

- Conform celor mentionate la pagina 13 a RIF-ului din 31.03.2016, odata cu transmiterea procesului verbal de control incrucisat catre Serviciul Schimb International de Informatii, Preturi de Transfer, organele de inspectie fiscala au solicitat catre Administratia fiscala din Republica Moldova **transmiterea constatarilor rezultate**, ca urmare a finalizarii controlului efectuat la „Î.I. XI XL”, actiunea fiind prevazuta de art. 97, alin. 1), lit. b) „Proceduri si metode de control fiscal”.

La dosarul contestatiei s-a depus de organele de inspectie fiscala, in copie, adresa nr. 104.507 din 26.04.2016, emisa de catre Serviciul Schimb International de Informatii din cadrul DGAMC, prin care se comunica continutul raspunsului transmis de Administratia fiscala din Republica Moldova, respectiv:

*„In rezultatele controlului nu s-au constatat divergente dintre datele evidentei contabile a Î.I. XI XL cu datele controlului efectuat la S.C. XXX S.A. si anume pentru perioada 01.07.2010 - 31.03.2015 au fost inregistrate tranzactii in suma totala de 422.309 lei”*.

Se retine astfel ca organele fiscale din Moldova sunt cele care au solicitat **actele de indeplinire a serviciilor**, care sa se identifice eventual de organele de inspectie fiscala prin controlul efectuat la SC XXX S.A., precizandu-se de autoritatile moldovenesti ca **„au fost epuizate toate masurile si actiunile posibile de colectare a informatiei”**. Prin urmare este evident ca organele de inspectie fiscala nu puteau obtine informatii suplimentare din partea autoritatilor moldovenesti, privind realitatea prestarii serviciilor si continutul acestora, din moment ce aceste informatii ii fusesera solicitate din partea autoritatilor moldovenesti cu precizarea ca nu dispun de astfel de informatii si, ele, organele de inspectie fiscala erau cele care trebuiau sa ofere astfel de informatii. Prin urmare se apreciaza ca irelevante, in privinta dovedirii realitatii prestarii serviciilor si continutului acestora, solicitarea de informatii formulata de organele de inspectie fiscala catre Administratia fiscala din Republica Moldova si raspunsul primit.

Precizam ca la dosarul contestatiei, desi au fost intocmite si transmise solicitari in acest sens catre organele de inspectie fiscala, nu s-au depus (in original sau in copie) documente, adrese primite de la Administratia fiscala din Republica Moldova, dupa data emiterii actelor administrativ fiscale contestate si nici raspunsul, procesul verbal sau adresa intocmite/expediate de organele de inspectie fiscala catre Administratia fiscala din Republica Moldova.

- La dosarul contestatiei s-a depus un CD ce cuprinde facturile emise de Î.I. XI XL, documente justificative privind serviciile cuprinse in fiecare factura, CD ce este mentionat in RIF ca anexa 32 - "*Situatie anexe justificare arhivate pe suport electronic -CD-*", CD predat organelor de inspectie fiscala de contestatara conform mentiunilor de la pagina 12 a RIF-ului. Efectuam in continuare o analiza a continutului unora din aceste facturi si documente justificative scanate de societate si salvate pe CD:

a) - factura nr. 12/29.04.2011, pentru "*Organizare training agenti Retail*" 41,33 ore \* 75 euro = X euro;

- act nr. 6/29.04.2011 privind serviciile efectuate, in care se descrie serviciul prestat in perioada 01.04.2011 - 29.04.2011 ca organizare "training pentru agenti RETAIL ai distribuitorului cu prezentarea produselor noi si tehnicilor de vanzari a produselor XXX. Au participat agentii retail si reprezentantii magazinelor. A fost invitat trainer din Romania X. Trainig-ul a fost desfasurat in sala de conferinte a distribuitorului MCF-Engros" precizandu-se ca responsabili XI si Bivol,

- o lista cuprinzand in antet numele trainer-ului X si in cuprins un tabel cu numele si initiala prenumelui participantilor (in numar de 17), semnaturi si firma la care acestia lucreaza;

- o factura de cazare nr. 576/16.04.2011, in valoare de X MDL/ 840 euro / 1.209,23 USD emisa de Maxim Pasha Hotel din Chisinau, pentru beneficiarii X X si X pentru cazare in perioada 10.04.2011 - 15.04.2011, in camerele 12 si 13;

- fotografii intitulate Poze training Retail (8 bucati) cuprinzand persoane asezate in scaune ce urmaresc expunerile unui barbat si un barbat in halat galben "XXX" ce pare sa aibe un rol administrativ.

b) - factura nr. 11/19.04.2011 pentru pentru "*Organizare training agenti B2B*" 25,40 ore \* 75 euro = X;

- act nr. 5/19.04.2011 privind serviciile efectuate, in care se descrie serviciul prestat in perioada 01.04.2011 - 19.04.2011 ca organizare "training pentru agenti RETAIL ai distribuitorului cu prezentarea produselor noi si tehnicilor de vanzari a produselor XXX. Au participat agentii B2B si X. A fost invitat trainer din Romania X;

- o lista cuprinzand in antet numele trainer-ului X si in cuprins un tabel cu numele si initiala prenumelui participantilor (in numar de 23), semnaturi (19) si firma la care acestia lucreaza.

Ceea ce se poate retine din facturi si documentele justificative sunt urmatoarele:

- potrivit facturilor s-au prestat de II XI XL 66,73 ore de "traning",  
- trainerul a fost un invitat din Romania, domnul X X ce a fost cazat 5 zile la un hotel din Chisinau, in perioada 10.04.2011 - 15.04.2011. De fapt aceasta persoana a fost cea care a efectuat trainingul, ce a constat in

prezentarea produselor noi si tehnicilor de vanzari a produselor XXX catre participantii ce erau agentii de vanzari ai partenerilor XXX din Moldova;

- din baza de date ANAF rezulta ca domnul X X (1630616011091) are calitatea de angajat activ al SC XXX SA, in baza contractului de munca nr 384/2008, cu functia de manager proiect.

Se retine astfel ca **serviciile de training facturate de II XI XL catre SC XXX SA au fost de fapt prestate de un angajat al SC XXX SA**, situatie cunoscuta contestatarei, neprecizata in contestatie si pentru care nu s-au formulat motive sau sustineri. **Astfel, realitatea este ca nu Î.I. XI XL a prestat serviciile facturate, trainigul facturat fiind efectuat de un trainer ce avea si are calitatea de angajat al XXX SA.**

Astfel de situatii, in care s-au emis facturi de training prestate, de fapt, de trainerul X X, mai sunt (exemplu facturile nr. 23/31.01.2012, 2/20.03.2014).

Analizand sumar si celelalte facturi emise de Î.I. XI XL se observa ca cea mai mare parte a acestora nu se refera la serviciile de marketing ce fac obiectul contractului prestari servicii nr. MD 01/01.07.2010 (cercetari de piata, interviuri, studii cantitative, activitati de promovare a produselor XXX, de merchandising si orice alte activitati calitative sau cantitative agreeate cu Societatea **pentru a obtine o imagine cât mai corecta a pietei de vopsea si adezivi din Republica Moldova**), ci la prezentari tehnologice privind modul efectiv in care aceste produse pot fi utilizate, ceea ce conduce la concluzia ca astfel de activitati nu sunt executate în baza unui contract încheiat in scris între părți . Actiunile la care participa XI XL sunt preponderent efectuate impreuna cu agentii distribuitorilor din Moldova sau clientilor acestora, sau constau in evaluarea activitatii acestor agenti, a rezultatelor obtinute, astfel activitatea Î.I. XI XL, in masura in care se confirma, apare mai degraba ca o activitate de instruire a agentilor distribuitorilor, de colaborare cu acestia, XI XL constituind un intermediar intre XXX SA si distribuitorii/clientii sai din Moldova in privinta prezentarii produselor XXX, a organizarii unor seminarii de instruire cu acesti agenti si nu a promovarii produselor pe piata din Republica Moldova. Î.I. XI XL pare a fi un manager local ce aplica politicile XXX SA si nu un prestator de servicii de marketing in baza unui contract civil de prestari servicii, cum contestatara sustine.

In privinta organizarii unor prezentari pentru meseriasii agentii sunt cei ce fac prezentarile.

XI XL se afla intr-o relatie de dependenta fata de XXX SA, aplica politicile acesteia de prezentare a marfurilor, de asezare a marfurilor in rafturi si magazine, prezinta instructiunile XXX de utilizare a produselor, nu vine cu solutii noi, nu presteaza servicii independente, de marketing.



In contestatie societatea prezinta 5 cazuri privind serviciile cuprinse in 5 facturi, despre care se retine:

i. Factura nr. 05/30.11.2010 (87,33 ore) in valoare de X prevede prestarea serviciilor de "**Organizare prezentari**" (50 ore), "**Scanare zona Chisinau**" (20 ore), "**Studii concurenta**" (17,33 ore). Actul nr. 5/30.11.2010 de primire-predare a serviciilor efectuate prevede ca:

- **prezentarile** s-au organizat pentru vanzatorii din magazine, cu tematica sisteme de colorare in magazinele Zikkurat, MadecoPrim, MS-Business Fam, Veritan Prim, Lexmarina, rezultand un timp mediu de prezentare de 8,33 ore pe magazin. In documentul "Instructiuni de folosire si prezentare" se mentioneaza ca implementarea s-a facut cu suportul lui Cristi Simion din partea Departamentului Tehnic si X.

Se retine ca XI Liudmila, eventual, sau Cristi Simion sau X, au prezentat, prin citire, Instructiunile de utilizare a produselor XXX, emise de XXX SA, vanzatorilor din magazinele prin care XXX isi comercializa produsele, desi si acestia puteau avea capacitate de a citi si a isi insusi singuri aceste instructiuni puse la dispozitie de XXX SA. Astfel nu se justifica tariful orar de 75 euro, fata de simplitatea activitatii si durata acesteia.

Referitor la factura nr. 05/30.11.2010, in anexa 32 la RIF (CD-ul) apar ca documente justificative fotografia exteriorului unui magazin, fara a se preciza despre ce magazin este vorba, si fotografii privind realizarea unui panou cu cartoane colorate, si de asezare a marfii XXX pe rafturi, fara a rezulta de undeva **cine, cand si unde** a realizat acest panou, respectiv aceasta asezare a marfii.

- **Scanarea** zonei Chisinau este documentata cu un tabel intitulat Baza magazine materiale de constructii RM, cuprinzand 41 magazine, toate aflate in zona Centru, de care este responsabil agentul Sergiu de la X, distribuitor al XXX SA(contractul nr. 28/04.05.2010 anexa nr. 33 la RIF). Tabelul nu cuprinde numele celui care l-a intocmit, prin urmare este evident ca acest tabel a fost intocmit de sau cu ajutorul agentului Sergiu de la X. Prin contractul nr. 28/04.05.2010 se prevede ca X colaboreaza cu XXX SA in privinta activitatilor de promovarea a produselor etc. Magazinele mentionate in tabel nu pot constitui noi clienti din moment ce sunt deja clientii distribuitorului X.

- **studiile de concurenta** nu sunt documentate cu alte documente justificative decat cele mentionate deja.

Se retine astfel lipsa unor documente care sa ateste realitatea prestarii de catre II XI XL a serviciilor facturate.

ii. Factura nr. 15/15.08.2011 in valoare de X are ca anexa Actul nr. 12/15.08.2011 de primire-predare a serviciilor efectuate. Din analiza acestui Act semnat de cei doi parteneri **contestatara sustine** ca ar rezulta ca in perioada 01.08.2011-15.08.2011 au fost organizate prezentari pentru promovarea produselor XXX **pentru meseriasii** din sase localitati din Republica Moldova precizându-se respectivele localitati, clientii respectivi, cât si responsabilul prezentarilor. Timpul afectat respectivelor prezentari a

fost de 30 ore. Actul este însoțit de fotografii de la locul de desfășurare a prezentărilor precum și de materiale promotionale puse la dispoziția prestatorului de servicii de către beneficiarul respectivelor prestații (respectiv producătorul de vopsea XXX).

**Se reține ca** susținerile contestatarei sunt simple afirmații nesustinite de probe concrete, respectiv documente justificative care să probeze prestarea serviciilor facturate. Actul nr. 12/15.08.2011 cuprinde mențiunea "Beneficiarul confirmă recepționarea serviciilor", expresie fără valoare, având în vedere că serviciile nu se recepționează, iar personalul beneficiarului nu a asistat la prestarea serviciilor, nefiind prezent, neavând astfel posibilitatea confirmării directe. Astfel, deși nu se poate infirma prestarea unor servicii oarecare, nici nu se poate reține prestarea unor anumite servicii. Se reține lipsa unor documente justificative prin care să se dovedească prestarea efectivă a serviciilor, probele prezentate de contestatara având un caracter *pro causa*, respectiv acela de a fi fabricate, procurate în sprijinul propriilor afirmații. Aceasta și deoarece nici unul din documente nu este semnat, întocmit de o terță persoană ci emana doar de la II XI XL și XXX SA. Nu în ultimul rând o probă în sprijinul caracterului *pro causa* a documentelor prezentate/depuse de contestatara este faptul că în timpul controlului efectuat la „Î.I. XI XL” de autoritățile moldovene, conform procesului verbal și mențiunilor cuprinse în solicitarea de efectuarea a controlului la XXX SA întocmite de autoritățile moldovene, s-a stabilit că agentul economic nu a prezentat **actele de îndeplinire a serviciilor**. Astfel la momentul aceluși control (26.05.2015) nu se confirmă existența și deținerea unor documente justificative privind serviciile facturate de către Î.I. XI XL, deoarece dacă aceste documente ar fi existat Întreprinzătoarea Individuală le-ar fi prezentat autorităților fiscale din țara sa, chiar și prin recuperarea acestora de la XXX SA în cazul în care nu le-ar fi deținut.

iii. Factura nr. 40/30.11.2012 în valoare de X are ca anexa Actul nr. 40/30.11.2012 de primire-predare a serviciilor efectuate. Din analiza acestui Act semnat de cei doi parteneri rezultă că în perioada 01.11.2012-30.11.2012 a fost făcută evaluarea agenților Retail ai unui distribuitor al Societății, prin care aceasta își distribuie produsele în piața din Republica Moldova. Totodată, Actul consemnează faptul că au fost făcute analize comparative pe vânzări calitative și cantitative și au fost stabilite prioritățile și planurile de dezvoltare pe agenți, aceștia din urmă fiind testați pe portofoliul produselor XXX. Timpul afectat respectivelor servicii a fost de 60 ore. Actul este însoțit de analizele menționate (tabele) și de chestionarele de testare a agenților.

Se reține că în antetul chestionarelor apare sigla și datele de identificare ale XXX SA ceea ce atestă întocmirea chestionarelor de către XXX SA, Chestionarele aferente facturii nr. 40/30.11.2012 cuprind aceleași întrebări ca și chestionarele aferente facturii nr. nr. 11/31.07.2014, prezentată la punctul v. Din chestionare nu rezultă cu claritate de cine au

fost completate, respectiv corectate. Nu se precizeaza baza contractuala in baza careia II XI XL, parte intr-un contract de prestari de servicii de marketing, are dreptul si autoritatea sa testeze agentii distribuitorului din Republica Moldova. Nu rezulta din tabelele anexate ca aceste "*analize comparative pe vânzari calitative si cantitative*", au fost intocmite de catre Î.I. XI XL. Astfel nu se poate retine ca documentele justificative prezentate, adica chestionare si tabele, dovedesc prestarea unor servicii de catre Î.I. XI XL.

iv. Factura nr. 18/17.12.2013 in valoare de 4.862 Euro are ca obiect prezentarea de produse XXX catre clienti potentiali. Prin Actul nr. 18/17.12.2013 de primire-predare a serviciilor efectuate se precizeaza ca serviciul a fost prestat **impreuna cu agentii distribuitorului**, facandu-se prezentari de sarbatori, enumerandu-se localitati si clienti.

Se retine lipsa oricarui document justificativ in sprijinul prestarii serviciilor consemnate in factura si actul insotitor.

v. Factura nr. 11/31.07.2014 in valoare de X are ca obiect 197,86 de ore, a 75 euro/ora, de prestari servicii de "Evaluare agenti". Sunt depuse documente constand intr-un tabel cu agenti, regiuni, clienti, potential ce nu prevede de cine este intocmit; Chestionare completate de agenti ce cuprind intrebari despre produsele XXX; diverse fotografii din care nu stim cine apare in cadru, unde, cand si de cine s-a efectuat fotografia.

Se retine ca serviciile cuprinse in factura nu sunt din cele cuprinse in obiectul contractului de prestari servicii, ca evaluarea activitatii agentilor constituie un atribut al XXX SA in baza contractelor de cooperare incheiate cu distribuitorii din Republica Moldova, astfel nu rezulta ca II XI XL a prestat 197,86 de ore de evaluare agenti.

In privinta Î.I. XI XL la dosarul cauzei s-a depus (prin XXX SA) **actul de control nr. 5-676645/15.01.2016**, incheiat de Inspectoratul Fiscal din cadrul Ministerului Finantelor al Republicii Moldova. In acest act se consemneaza ca "**Î.I. XI XL** a fost inregistrata la Camera Inregistrarii de Stat sub nr. X la **01.07.2010**". **In aceeasi data** de 01.07.2010 s-a incheiat contractul de prestari servicii nr. MD 01/01.07.2010, ceea ce atesta faptul ca **Î.I. XI XL a fost infiintata in data de 01.07.2010** in special in vederea incheierii contractului cu XXX SA, altfel contractul nu putea fi incheiat in aceeasi zi cu infiintarea entitatii.

Totodata rezulta din actul de control ca veniturile realizate din activitatea desfasurata de Î.I. XI XL au fost de 265.730 lei in anul 2010, 742.876 lei in anul 2011, 845.601 lei in anul 2012, 1.505.467 lei in anul 2013 si de 2.194.817 lei in anul 2014 (este vorba de **lei moldovenesti**).

Comparativ situatia cheltuielilor inregistrate de XXX SA cu ÎI XI XL si a veniturilor totale realizate de aceasta din urma se prezinta astfel:

Anul	Cheltuieli XXX -RON-	Venituri ÎI XI XL - MDL -
2010		
2011		
2012		
2013		
2014		

Rezulta astfel ca veniturile ÎI XI XL sunt obtinute in totalitate sau covarsitor de la XXX SA, ceea ce ii creeaza o relatie de dependenta fata de "client", in general persoanele dependente nefiind considerate prestatoare de servicii ci angajati ai beneficiarului.

Nu se precizeaza in cuprinsul contestatiei ce anume a determinat decizia XXX SA de a incheia un contract de servicii de marketing, in scopul prestarii "*unor servicii specifice si complexe de marketing*", cu o entitate nou infiintata, raportat la nevoia declarata de societate "*de specialisti locali care sa cunoasca piata moldoveneasca in vederea expansiunii*", in sensul necesitatii incheierii contractului in cauza si selectarii partenerului, si nu se mentioneaza nici experienta acestei prestatoare de servicii in domeniul marketingului, modul in care a fost contactata/a contactat societatea, ce anume competente, studii de specialitate, aptitudini si experiente profesionale personale ale Î.I. XI XL au determinat XXX SA sa o aleaga ca furnizor de servicii in sprijinul promovarii produselor sale pe piata din Republica Moldova, cu un tarif orar de 75 euro completat cu punerea gratuita la dispozitie a unui autoturism, in conditiile in care capitalul propriu al acesteia, mentionat expres in contract, se compune din sediul social si telefon.

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

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „*efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiutorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate*”.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea 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 prestat și cu specificul activității desfășurate.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit cărora:

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

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

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

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

**În speta**, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază; ”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*”Contestația poate fi respinsă ca:*

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca neintemeiată.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“(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.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„ART. 249*

***Sarcina probei***

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

*ART. 250*

***Obiectul probei și mijloacele de probă***

*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, care prevede :

***“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale***

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

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

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale incidente în materie, faptul că documentele depuse de societate în cauză, pe care și-a fondat susținerea, nu sunt de natură să justifice că sumele înscrise în evidența contabilă reprezintă servicii prestate în beneficiul său de către Î.I. XI XL, și nu se dovedeste capacitatea acesteia de a presta serviciile contractate chiar începând cu ziua înființării Î.I. XI XL și nici necesitatea contractării cheltuielilor cu persoana în cauză, **se va respinge ca neintemeiată contestația cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu servicii de marketing facturate de Î.I. XI XL, în suma de X pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei.**

**III.2 Referitor la achizițiile în suma de X lei, de paleti din lemn tip Euro de la trei furnizori, aferent carora s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în suma de X lei, cu accesorii aferente în suma de X lei și TVA suplimentară în suma de X lei cu accesorii aferente în suma de X lei.**

*Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul București Sesizarea penală nr. 830AIF/20.04.2016, sesizând ca prejudiciu suma TVA contestată.*

Prin adresa nr. X/2016, înregistrată sub nr. SSC X/2016, organul de inspecție fiscală a transmis în copie Sesizarea penală înregistrată sub nr. 830AIF/20.04.2016, formulată către Parchetul de pe lângă Tribunalul București, împotriva SC XXX S.A., prin care a prezentat faptele privind achiziția de paleti de lemn în valoare fără TVA de X lei și cu TVA aferentă în suma de X lei în vederea stabilirii existenței elementelor constitutive ale infracțiunii.

**In fapt,** organele de inspecție fiscală nu au admis deducerea cheltuielilor în suma de X lei și a TVA în suma de X lei, aferente achizițiilor de paleti de la trei furnizori, pentru care s-a considerat că documentele prezentate nu justifică realitatea achiziției bunurilor înscrise în facturi de la furnizorii emitenți ai facturilor.

Societatea susține că a achiziționat în realitate bunurile respective, de la furnizorii înscrși în facturile acestea constând în paleti folosiți la transportul produselor XXX și că nu are calitatea de subiect procesual principal în cadrul dosarului penal în care sunt cercetați cei trei furnizori de paleti.

Se retine ca organele de inspectie fiscala au considerat ca facturile de achizitii de paleti de la furnizorii S.C. SW IMPEX S.R.L, S.C. XXXX FURNITURE S.R.L. si S.C. SWM CLASSIC S.R.L. nu reflecta efectuarea unor achizitii reale, in sensul ca acesti furnizori nu au avut provenienta legala pentru paletii comercializati, prin urmare la randul lor nu puteau livra bunurile respective catre SC XXX S.A. Achizitiile s-au inregistrat in evidenta contestatarei in perioada 30.03.2010 - 04 octombrie 2012, in baza unor avize de insotire a marfii ce nu au fost prezentate, nefiind detinute, iar pentru perioada 2010 - 2011 societatea nu a intocmit documente privind receptia bunurilor respective si nu a intocmit o evidenta cantitativa a acestora.

Organele de inspectie fiscala nu au avut posibilitatea efectuarii unui control incrucisat deoarece acestia ulterior incetarii relatiilor comerciale cu XXX SA au devenit inactivi, primii doi figurand in baza de date ANAF ca si radiati in data de 03.07.2012 respectiv in data de 24.02.2014. In privinta S.C. SWM CLASSIC S.R.L., din controlul efectuat a rezultat ca aceasta societate nu functioneaza la sediul social declarat, la sediul social al acesteia nefiind gasit niciun reprezentant legal, drept urmare a fost declarata inactiva.

Desi cele trei societati sunt diferite acestea au avut asociati/administratori/delegati comuni si in unele cazuri au declarat achizitii una de la cealalta sau au avut furnizori comuni. Sumele de bani incasate prin banca de la XXX SA au fost ridicate in numerar.

Furnizorii celor trei societati, la randul lor, nu au declarat livrari nedepunand Declaratia cod 394.

Desi contestatara sustine necesitatea si realitatea utilizarii paletilor de lemn pentru activitatea Societatii se retine lipsa unor documente care sa ateste achizitia si provenienta reala a paletilor de la cei trei furnizori, respectiv a avizelor de insotire a marfii mentionate in facturi si a documentelor de receptie a bunurilor sau necompletarea acestora cu toate elementele prevazute de formular.

In privinta achizitiei de bunuri, avand in vedere si faptul ca paletii nu produc in mod direct venituri, prin facturare, acceptarea cheltuielilor deduse este conditionata de faptul ca aceste cheltuieli sa fie aferente veniturilor realizate, cheltuieli care sa fie comensurate in baza unor documente legal intocmite, potrivit si reglementarilor contabile, care sa reflecte provenienta reala a bunurilor si **costurile cu achizitia acestora.**

In privinta dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor in cauza, asa cum si Curtea de Justitie a Uniunii Europene a stabilit in mai multe cauze, autoritatile fiscale pot sa nu recunoasca exercitarea acestui drept in cazurile in care pe lantul de tranzactionare a avut loc o fraudă, evaziune sau abuz, la care societatea a participat sau despre care a stiut sau ar fi trebuit sa stie.

Astfel, in cauza fiind formulata o sesizare penala, ce are ca obiect tocmai achizitiile si facturile pentru care s-a inlaturat dreptul de deducere a



cheltuielilor si TVA aferenta, organele de solutionare a contestatiilor se afla in imposibilitate de a se pronunta asupra deductibilitatii acestora pana la stabilirea corectitudinii si realitatii documentelor de achizitie, respectiv a facturilor de provenienta a paletilor emise de cei trei furnizori.

**În drept**, art. 277 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

*“Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

*a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.*

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei, atunci când în speță există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă, privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale contestate și existența elementelor constitutive ale unei infracțiuni cu privire la mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare aferente taxei pe valoarea adaugata impusa suplimentar există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că din informatiile obtinute organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC XXX SA se afla la capatul unui lant de comercializare paleti, in verigile anterioare fiind constatate elemente obiective ce nu confirma realitatea lantului de aprovizionare, prin aceste operatiuni urmarindu-se disimularea realitatii prin crearea aparentei existentei unor operatiuni care in fapt nu exista, asa cum sunt consemnate in facturile in cauza. In cauza nu este vorba de inexistenta unor achizitii de paleti, ci de faptul ca aceste achizitii nu s-au efectuat in fapt asa cum apar pe lantul de tranzactionare conform facturilor, ci din alte surse. Deducerea TVA se poate exercita pentru achizitii de la persoane impozabile, inregistrate in scopuri de TVA, deci se impune cunoasterea cu certitudine a surselor de aprovizionare.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptuitorilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste

aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității acestora, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat.

La art. 2 lit.f) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare operațiunea fictivă este definită ca „*disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există*”.

Potrivit practicii judiciare, „*operațiunea fictivă poate să conșteie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregXI în documentele legale.*”

Înalta Curte a precizat că „*înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ*”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestată reflectă realitatea operațiunilor.

Prin Decizia nr. 72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art. 28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „*în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca*

*procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.*

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei penale, apreciind că *„există „suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că autoritatea recurentă este în imposibilitatea obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ, dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducerea sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul la deducere al reclamantei-intimate”.*

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se menționează că *„iar contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latura penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza aceluiași tranzacții apreciate ca fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere al TVA de la bugetul de stat, iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor”.*

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau prestări de servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Se reține că în cazul C-225/02 Halifax – Others, Curtea Europeană de Justiție precizează următoarele: *“atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.”*

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elementele obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. C-32/03; Axel Kittel și Recolta Recycling C-439/04 și C-440/04; Mahageben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik C-285/11).

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care, în temeiul art. 279 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

*“(5) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277”,*

**se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală de X lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar în suma de X lei, cu accesorii aferente în suma de X lei și TVA suplimentară în suma de X lei, cu accesorii aferente în suma de X lei,**

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”*

De asemenea, pct. 10.2. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează:

*“10.2. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarii sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. [...]”*

### **III.3. Cu privire la achizițiile de la contribuabili inactivi.**

*Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal si temeinic organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu este deductibila taxa aferenta achizitiilor efectuate de la contribuabili inactivi in conditiile in care din sustinerile si documentele depuse de contestatara nu rezulta o alta situatie de fapt sau de drept decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.*

Organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea TVA in suma de X lei, dedusa de societate in baza unor facturi de achizitii in valoare de X lei, facturi emise dupa data decalararii furnizorilor ca inactivi.

S-a stabilit astfel TVA suplimentara in suma de X lei cu accesorii aferente in suma de X lei.

Contestatara considera ca prevederile legale invocate la pagina 6 din RIF de catre organele de control pentru refuzul deductibilitatii TVA in discutie (respectiv articolul 11, alineatul (1<sup>1</sup>) si (1<sup>2</sup>) din Codul Fiscal) exced cadrul legal impus de catre Directiva de TVA in ceea ce priveste conditiile de fond si forma care trebuie indeplinite pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA.

**In drept**, potrivit art. 11 (*Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*) alin 1<sup>2</sup> din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"(1<sup>2</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare."*

Prin urmare dreptul intern prevede ca pentru achizițiile efectuate de la contribuabili persoane impozabile stabilite in Romania, dupa inscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, achizitorul nu beneficiaza de dreptul de deducere a a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Societatea nu contesta situatia concreta, respectiv ca achizițiile s-au efectuat de la furnizori dupa inscrierea lor ca inactivi, ci practic considera legislatia nationala inaplicabila prin raportare la prevederile comunitare care prevaleaza dreptului intern.

Se retine ca apararea formulata de contestatara, ce invoca Directiva TVA, este incidenta numai in privinta dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata, nu si a dreptului de deducere a cheltuielilor. Totodata, asa cum am aratat si la punctul anterior, prin Deciziile sale CJUE, in interpretarea Directivei 112 privind TVA, a stabilit ca statele membre pot stabili reguli si pot inlatura dreptul de deducere a taxei in cazurile de evaziune, fraudă sau abuz despre care persoanele impozabile au avut sau puteau sa aiba cunostinta. Declararea ca inactive a unor societati are la baza neregularitatile savarsite de acestea iar starea lor de inactivi este publica putand fi consultata de orice persoana interesata pe site-ul ANAF unde se afla Registrul contribuabililor declarati inactivi. Asa fiind, contestatara a stiut sau ar fi putut sa stie ca furnizorii in cauza sunt declarati inactivi, in consecinta pierzand astfel dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, in conformitate si cu cele stabilite prin Deciziile CJUE.

Cum societatea nu formuleaza alte argumente, organul de solutionare a contestatiei neputandu-se substitui contestatorului cu privire la motivele pentru care solicita anularea deciziei de impunere, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele arătate si în temeiul prevederilor actelor normative invocate în conținutul deciziei, se:

## **DECIDE**

**1. Respingerea in parte, ca neintemeiata, a contestatiei** formulate de SC XXX S.A. impotriva Deciziei de impunere nr. F-MC 107/31.03.2016 emisă de Direcția Generala de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC 71/31.03.2016 **pentru suma totală de 383.003 lei** reprezentand impozit pe profit suplimentar in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei, din care dobanzi - X lei si penalitati - X lei.

**2. Suspendarea in parte a solutionarii contestatiei** formulata impotriva Deciziei de impunere nr. F-MC 107/31.03.2016 **pentru suma totală de X lei** reprezentând impozit pe profit suplimentar in suma de X lei, cu accesorii aferente in suma de X lei (dobanzi - X lei si penalitati - X lei) si TVA suplimentara in suma de X lei cu accesorii aferente in suma de X lei (dobanzi - X lei si penalitati - X lei).

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatara sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

**3. Respingerea in parte ca neintemeiata a contestatiei** formulate de SC XXX S.A. impotriva Deciziei de impunere nr. F-MC 107/31.03.2016, pentru **suma totala de X lei**, reprezentand TVA suplimentara in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei (dobanzi - X lei si penalitati - X lei)

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

Director General