



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**ANAF**

Diracția Generală de Administrare  
a Marilor Contribuabili

Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,  
Corp A, sector 3, București

Tel: 021 4089450

Fax: 021 4089301

e-mail: contestatii.DGAMC@mfinante.ro

**Agencția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Diracția Generală de Administrare a  
Marilor Contribuabili  
Serviciul Soluționare Contestații**

DECIZIA nr. 26/2016  
privind soluționarea contestației depusă de  
**S.C. X- ROMANIA SRL**  
înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații  
din cadrul Diracției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili  
sub nr. SSC X/06.04.2016

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Diracției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.A.M.C. prin adresa nr. X/06.04.2016, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. SSC X/06.04.2016, asupra contestației formulate de **S.C. X- ROMANIA SRL** cu sediul social în Bucuresti, .., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .., având cod unic de înregistrare nr. X.

Societatea contestă in parte Decizia de impunere nr. F-MC X emisă de D.G.A.M.C.-A.I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC X și are ca obiect suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - **impozit pe profit** suplimentar,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- X lei - **taxă pe valoarea adăugată** stabilita suplimentar de plata,
- X lei - dobânzi/majorări de aferente taxei pe valoarea adăugată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

S.C. X- ROMANIA SRL, 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, stabilit în raport de data primirii titlului de creanță contestat, respectiv **26.02.2016**, conform semnăturii de primire și stampilei societății existente pe adresa de înaintare nr. 345AIF/23.02.2016, depusă în copie la dosarul cauzei și de nr. și data înregistrării contestației la D.G.A.M.C. respectiv nr. 23.366 din data de **23.03.2016**, conform ștampilei Registraturii acestei direcții, aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Prin adresa nr. SSCX/22.07.2016 am solicitat D.G.A.M.C. - AIF calculul accesoriilor aferente obligațiilor principale contestate. Prin adresa nr. 106.920/28.07.2016, D.G.A.M.C. - A.I.F. a comunicat cuantumul accesoriilor calculate (conform anexelor la adresa), aferente obligațiilor principale contestate, în suma totală de Y lei, respectiv:

- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- X lei - dobânzi/majorări de aferente taxei pe valoarea adăugată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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 **S.C. X- ROMANIA SRL**.

**I. S.C. X- ROMANIA SRL** (denumită în continuare „XXX”) solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-MC X emisă de D.G.A.M.C.-A.I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC X, în ceea ce privește stabilirea în sarcina societății a plății unor sume suplimentare cu titlu de impozit pe profit, TVA, și accesorii aferente, **formuland, în esență**, următoarele motive de fapt și de drept:

#### *1.1 Prezentarea sumara a activitatii*

Societatea este unul dintre cei mai mari distribuitori de produse alcoolice din România. Datorită concurenței acerbe existente pe piața băuturilor alcoolice societatea a procedat la întreprinderea unor acțiuni pentru creșterea continuă a vânzărilor și realizarea obiectului de activitate.

Societatea este filiala din România a Photos Photiades Distributors Ltd din Cipru.

#### *1.2 Relatiile comerciale derulate de societate si analizate de organul fiscal prin actul de control*

### 1.2.1 Achizitia de servicii de asistenta tehnica cu societatea mama X Distributors Ltd.

S-a incheiat contractul din 2007 (anexa 3), pentru achizitia de servicii de asistenta tehnica (i.e. servicii de IT), avand in vedere ca societatea nu a avut si nu are personal specializat.

In perioada 2009-2014 a inregistrat cheltuieli cu servicii de asistenta tehnica in suma de **X lei**. Organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile aceste cheltuieli, stabilind astfel impozit pe profit suplimentar in suma de **X lei** si totodata neadmitand deducerea TVA aferenta in suma de **X lei**.

In concret serviciile achizitionate constau in servicii de asistenta tehnica pentru programele informatice, respectiv:

- recomandari conform anexa 8;
- implementarea programului SAP si a altor operatii IT conform anexa 9.

Se arata utilitatea serviciilor achizitionate si necesitatea achizitionarii acestora. In calitate de titular de autorizatie de antrepozit fiscal de depozitare are obligatia legala sa detina un sistem computerizat de evidenta a produselor.

Pentru deducerea TVA nu era obligata sa prezinte si alte documente decat factura. Cu toate acestea a furnizat echipei de inspectie fise de timp pentru serviciile prestate (pentru 6 persoane). Solicitarea unor documente suplimentare este excesiva, mai ales ca pentru tipul de servicii in cauza nu este necesara intocmirea unor astfel de documente si nici nu pot fi intocmite, solicitarea organelor de inspectie fiscala nu are o baza legala.

Societatea anexeaza contestatiei (anexa 10) un raspuns al Directiei generale legislatie Cod fiscal/Directiei de legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP, referitor la intrebarea referitoare la situatia in care organele de control considera ca o prestare de servicii nu a avut loc si anume daca acestea ar trebui sa anuleze si taxa colectata nu numai dreptul de deducere. In raspuns se apreciaza ca legislatia in domeniul TVA permite organelor de inspectie fiscala anulara dreptului de deducere a TVA, daca stabilesc ca operatiunile in cauza nu sunt reale, insa in aceasta situatie, se apreciaza in raspuns de Directiile de specialitate mentionate, nu se mai poate pune nici problema mentinerii TVA colectata, cu atat mai mult in cazul in care operatiunea a fost inregistrata prin mecanismul taxarii inverse.

Solicita anulara deciziei de impunere pentru impozit pe profit, TVA si accesorii in suma de X lei.

### 1.2.2. Achizitia de servicii de publicitate de la XY Romania SRL

S-a incheiat contractul din 2009 (anexa 4), pentru achizitia de servicii de publicitate. Prestatorul a furnizat servicii de *implementare a campaniilor*

*publicitare, a ideilor de la baza evenimentelor, a strategiilor de comunicare precum si producerea vizualurilor si coordonarea promoteriilor.*

Potrivit contractului, contravaloarea serviciilor este definita:

- sub denumirea de "costuri interne" pentru serviciile prestate de furnizor cu resurse proprii;
- sub denumirea de "costuri externe" pentru serviciile prestate de furnizor prin diversi colaboratori/subcontractori, reprezentand sume efectiv platite de prestator catre parti subcontractante in vederea indeplinirii serviciilor de publicitate (cazare, transport, alimente, bonuri fiscale combustibil).

Avand in vedere ca societatea este partenerul exclusiv al producatorului X, in ceea ce priveste distributia produselor acestuia, costurile externe de publicitate mentionate mai sus sunt refacturate catre acesta.

Cheltuielile de publicitate au fost in suma de **X lei**, aferent acestora (costuri externe) organele de inspectie fiscala (OIF) stabilind impozit pe profit suplimentar in suma de **X lei** si TVA neadmisa la deducere in suma de **X lei**.

S-a retinut de organele de inspectie fiscala:

- pentru cheltuieli cu combustibilul nu s-au prezentat foi de parcurs sau alte documente justificative;
- pentru servicii de transport taxi, curatatorie imbracaminte, restaurant nu s-au prezentat documente justificative;
- pentru aceste "costuri externe" societatea nu face dovada ca au fost efectuate in legatura cu contractul incheiat.

Societatea arata ca aceste "costuri externe" au fost efectiv platite de prestator, care le-a refacturat catre societate, care la randul sau le-a refacturat ca venituri catre X Brands, astfel fiind aferente veniturilor realizate si operatiunilor impozabile desfasurate. Faptul ca veniturile au fost obtinute intr-un an financiar diferit nu inseamna ca ar fi nedeductibile cheltuielile. Facturile si contractul reprezinta documente justificative pentru deducerea cheltuielilor de publicitate.

Costurile externe fac parte din pretul serviciilor de publicitate, astfel fiind deductibile atat din perspectiva impozitului pe profit cat si a TVA, tinand cont si ca au fost refacturate catre X Brands.

Se invoca si prevederile pct. 6. para. (3) din normele metodologice de aplicare a art. 128 alin. (2) din Codul fiscal privind structura de comisionar.

Se arata practica CJUE in privinta dreptului de deducere, cauzele C-29/08 si C-590/13, anexandu-se contestatiei aceste hotarari, respectiv anexele 12 si 13.

### 1.2.3. Achizitia de servicii de publicitate de la X Advertising SRL

S-a incheiat contractul din 2010 (anexa 5), pentru achizitia de servicii de publicitate. Serviciile de publicitate au constat in "*crearea campaniilor publicitare, a vizualurilor, a ideilor de la baza evenimentelor si a strategiilor de comunicare*".

Potrivit contractului contravaloarea serviciilor este definita, ca la punctul anterior, din costuri interne si costuri externe.

Cheltuielile de publicitate considerate nedeductibile (costuri interne) au fost in suma de **X lei**, aferent acestora organele de inspectie fiscala stabilind impozit pe profit suplimentar in suma de **X lei** si TVA neadmisa la deducere in suma de **X lei**.

Societatea considera aceste cheltuieli deductibile in temeiul art. 21 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal. Serviciile de publicitate prestate au dus la cresterea cifrei de afaceri in perioada verificata.

Referitor la dublarea serviciilor primite atat de la XY Romania SRL cat si de la X Advertising SRL, prima este specializata in implementarea materialelor de natura publicitara iar a doua in crearea materialelor de natura publicitara, societatea folosind ambele tipuri de servicii. Serviciile au fost prestate de furnizor cu resurse interne si nu au fost facturate costuri externe.

#### 1.2.4. Achizitii de la contribuabili inactivi

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca in perioada 2010 - 2014 societatea a dedus cheltuieli, in suma neprecizata, si TVA in suma de **X lei**.

Directiva TVA si jurisprudenta CJUE sunt in sensul ca atata timp cat TVA facturata a fost colectata in amonte, in aval nu se justifica respingerea dreptului de deducere.

Anularea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor de la un contribuabil inactiv constituie o incalcare a principiului proportionalitatii si a principiului neutralitatii, in conditiile in care furnizorul are obligatia sa colecteze TVA si sa il vireze la bugetul statului.

#### 1.2.5. Scoaterea din gestiune a unor creante

Aferent creantelor preluate in anul 2007 de la X Distribution SRL, facturate in anul 2009, in valoare de X euro, data fiind diferenta de curs valutar, echipa de inspectie fiscala a considerat nedeductibile costurile interne in suma de **X lei**, stabilind un impozit pe profit suplimentar in suma de **X lei**.

Societatea considera abordarea echipei de inspectie ca netemeinica intrucat nu s-a avut in vedere ca scoaterea din evidenta a creantelor neincasate a avut loc ca urmare a a vanzarii acestora catre X Brands BV.

Societatea a incheiat un contract (anexa 6) cu compania X Distributions SRL, achizitionand diverse creante ale acestuia in schimbul pretului de X euro. Creantele achizitionate in suma de X euro, au fost inregistrate in contul 461- *Ajustari creante incerte* cu suma de X lei (curs de schimb BNR 3,7935 lei/euro).

In anumite conditii (e.g. creantele nu au fost platite de debitori), potrivit art. 5 si 6 din acest contract, societatea este indreptatita sa recupereze suma de X euro de la X Brands BV sau X Balkans Ltd Londra. La data de 06.02.2009 s-a emis factura nr. 39/06.02.2009 catre X Brands BV, cu

valoarea de X euro, reprezentand creantele neincasate, in baza careia s-a inregistrat in contul 7588 - *Alte venituri din exploatare* suma de X lei (curs de schimb BNR 4,2872 lei/euro). Simultan emiterii facturilor (vanzarii) s-a descarcat gestiunea pentru creante, inregistrandu-se in contul 654 - *Pierderi din creante* suma de X lei.

Intrucat suma de X lei a fost inregistrata pe venituri impozabile si impozitata cu 16%, si cheltuiala in suma de X lei este deductibila. Regula generala a deductibilitatii cheltuielilor aferente veniturilor realizate prevaleaza asupra regulilor specifice deductibilitatii pierderilor inregistrate cu ocazia scoaterii din evidenta a creantelor neincasate.

#### 1.2.6. Bunuri distruse. Tratament TVA

In perioada 2010 - 2014 societatea a inregistrat cheltuieli privind bunurile distruse, datorita degradarii. Prin decizia ANV din 2010 s-a dispus distrugerea unor produse accizabile expirate, distrugere efectuata sub supravegherea unui inspector vamal.

Organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata in plus in suma de **X lei**, pe motiv ca societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca degradarea bunurilor se datoreaza unor motive obiective si ca au fost distruse si nu mai intra in circuitul economic.

Pct. 6. alin. (11) din normele metodologice de aplicare a art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal precizeaza conditiile in care nu se considera livrare de bunuri stocurile degradate calitativ, conditii pe care societatea le-a indeplinit si, in consecinta, nu avea obligatia sa colecteze TVA.

Bunurile nu sunt imputabile deoarece expirarea produselor nu este imputabila societatii si totodata expirarea atesta degradarea calitativa.

Se face dovada distrugerii, cele 32.403 bucati produse accizabile fiind distruse in prezenta unui inspector vamal, in urma Deciziei ANV nr. 97/08.07.2010, cu ocazia distrugerii fiind incheiat procesul verbal de distrugere nr. 97/08.07.2010.

Se solicita si anulara obligatiilor accesorii de plata stabilite, aferente debitelor principale contestate, potrivit principiului *accessorium sequitur principale*.

Societatea anexeaza contestatiei inscrisuri constand in 17 anexe astfel cum acestea sunt precizate la finalul contestatiei.

**II. Urmare inspectiei fiscale efectuate de către organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la S.C. X- ROMANIA SRL**, a fost întocmit Raportul de inspectie fiscală nr. F-MC X care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-MC X, prin care s-au stabilit:

1. Impozit pe profit  
- X lei - impozit pe profit suplimentar

- X lei - dobanzi
- X lei - penalitati

## 2. TVA

- X lei - TVA suplimentara
- X lei - dobanzi
- X lei - penalitati

societatea contestand in parte aceste obligatii, astfel:

- X lei - impozit pe profit suplimentar
- X lei - TVA suplimentara
- accesorii aferente debitelor contestate.

Perioada verificată:

- impozit pe profit: 01.01.2009 - 31.12.2014;
- taxă pe valoarea adăugată: 01.01.2010 - 31.12.2014;

Situatia cheltuielilor considerate nedeductibile, impozitului pe profit si TVA neadmisa la deducere/colectata suplimentar (contestate) se prezinta astfel:

				- lei -
Furnizorul	Tip achizitii	Cheltuiala	Impozit profit	TVA
X Distributors Ltd	Asistenta tehnica IT			
XY Romania SRL	Publicitate			
X Advertising SRL	Publicitate			
Contribuabili inactivi	Diverse			
Creante neincasate				
Bunuri distruse	TVA colectat			
TOTAL				

### 1. Achizitia de servicii de asistenta tehnica de la societatea mama X Distributors Ltd.

Concluziile echipei de inspectie fiscala au fost ca pentru suma de X lei reprezentand achizitia de "*servicii de consultanta*", asa cum acestea sunt prezentate in anexa 22 la RIF, societatea nu a demonstrat pe baza de documente legal intocmite, ca serviciile ce au facut obiectul contractului au fost efectuate in scopul activitatii desfasurate.

In lipsa acestor documente precum si a detalierii cu privire la stabilirea sumelor facturate si a legaturii acestora cu veniturile societatii, organele de inspectie fiscala au considerat aceste cheltuieli deduse de societate ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, stabilind impozit pe profit suplimentar in suma de X lei.

In privinta TVA s-a stabilit ca operatiunile in cauza au reprezentat achizitii intracomunitare de servicii pentru care societatea (cumparatorul) este obligata la plata TVA (taxare inversa) iar furnizorul este inregistrat in scopuri de TVA (cod TVA 10076160N) in statul membru Cipru-CY. Societatea a aplicat aferent acestor achizitii mecanismul taxarii inverse, prin inregistrarea TVA atat ca taxa deductibila cat si ca taxa colectata in deconturile de TVA, in jurnalele de vanzari si de cumparari si in contabilitate, in baza art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au analizat clauzele cuprinse in contractul incheiat in aprilie 2007, intre societatea mama-prestator si societate-beneficiar, facturile (anexa 10 la RIF) inregistrate in contabilitate, fisa de timp prezentata de societate, concluzionand ca nu se justifica cu documente corespunzatoare prestarea efectiva a serviciilor in valoare de X lei, astfel nu se poate stabili natura serviciilor prestate si daca acestea au fost in folosul operatiunilor impozabile ale societatii, cu drept de deducere. S-a constatat lipsa solicitarilor scrise din partea contestatarei - societate beneficiara (fosta SC X Y SRL) - pentru prestarea concreta a unor servicii, solicitari prevazute de pct. 2.1. din contract, conform caruia "*Conform clauzelor si conditiilor din prezentul Contract si la solicitarea scrisa a X Y, vor fi prestate urmatoarele servicii...*"

Pentru justificarea efectuarii serviciilor in cauza echipa de inspectie fiscala a transmis societatii Solicitarile de informatii din 05.10.2015 si 20.10.2015, societatea a transmis informatii prin Nota explicativa data de administratorul societatii (anexa nr. 11 la RIF). Din aceste raspunsuri echipa de inspectie fiscala a concluzionat ca societatea nu a intocmit, nu detine si nu a putut prezenta documente justificative privind justificarea naturii serviciilor in cauza. Astfel nu a rezultat care sunt serviciile prestate, daca acestea sunt in beneficiul societatii si daca sunt aferente operatiunilor taxabile, organele de inspectie fiscala stabilind ca societatea avea obligatia platii TVA conform art. 150 alin. (2) din Codul fiscal dar nu are drept de deducere a TVA in suma de X lei, calculand si accesorii aferente, conform anexa 29 la RIF.

## 2. Achizitia de servicii de publicitate de la XY Romania SRL

Aferent serviciilor facturate in suma de X lei, denumite costuri interne, s-a stabilit ca emitentul a anexat la facturi deconturi la care s-au atasat in copie bonuri fiscale si facturi privind achizitia de bunuri si servicii reprezentand: carburanti, diverse alimente si bauturi alcoolice sau nealcoolice, tigari, servicii de curatorie, servicii de restaurant, taxe utilizare pod, etc. Acestea s-au apreciat ca nedeductibile stabilindu-se astfel impozit pe profit suplimentar in suma de X lei si accesorii aferente, conform anexa 23.

In privinta TVA s-a stabilit ca aferent achizitiilor de servicii publicitare in suma de X lei s-a dedus TVA in suma de X lei, pentru care societatea nu detine documente din care sa rezulte prestarea acestor servicii in folosul



activitatii sale economice, in consecinta TVA in suma de X lei fiind considerata de organele de inspectie fiscala nedeductibila.

### 3. Achizitia de servicii de publicitate de la X Advertising SRL

Din analiza efectuata a rezultat ca serviciile achizitionate in valoare de X lei, inregistrate ca si cheltuieli cu publicitatea, nu se justifica in privinta realitatii prestarii si necesitatii achizitiei cu documente corespunzatoare, in consecinta stabilindu-se impozit pe profit suplimentar in suma de 94.097 lei.

In privinta TVA s-a stabilit ca aferent achizitiilor de servicii publicitare in suma de X lei s-a dedus TVA in suma de X lei, pentru care societatea nu detine documente din care sa rezulte utilizarea acestor servicii in folosul operatiunilor sale impozabile, in consecinta pentru TVA in suma de X lei organele de inspectie fiscala au respins dreptul de deducere a TVA.

S-a mentionat ca X Advertising SRL are acelasi sediu, actionariat si reprezentanti ca si societatea prestatoare mentionata la punctul precedent, XY Romania SRL, cu care incheiase deja un contract de servicii publicitare. S-a considerat ca astfel societatea a inregistrat aceleasi cheltuieli cu "prestari de servicii de publicitate", costuri interne, fara a inregistra "costuri externe" reale pe care le implica realizarea activitatilor de catre prestator. S-a concluzionat ca nu se justifica prestarea efectiva a acestor servicii si ca acestea ar fi fost prestate in folosul operatiunilor impozabile ale societatii, pentru care organele fiscale au respins dreptul de deducere a TVA, stabilind astfel taxa suplimentara de plata in suma de X lei si accesorii aferente conform anexa nr. 29.

### 4. Achizitii de la contribuabili inactivi

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca in perioada 2010 - 2014 societatea a dedus TVA in suma de **X lei**, in baza unor facturi emise de 5 contribuabili declarati inactivi conform art. 78<sup>1</sup> din Codul de procedura fiscala, pentru care conform art. 11 alin. 1<sup>2</sup> din Codul fiscal cumparatorul nu beneficiaza de dreptul de deducere a TVA.

Astfel s-a stabilit TVA de plata suplimentara in suma de **X lei** si accesorii aferente.

### 5. Scoaterea din gestiune a unor creante

Echipa de inspectie fiscala a constatat, din verificarea modului de efectuare si inregistrare a inventarierii patrimoniului, ca prin procesul verbal de inventariere incheiat la data de 10.03.2010 comisia de inventariere a stabilit ca valoarea creantelor de la debitori diversi, in suma de X lei, evidentiata ca o creanta incerta in contul 496, privind ajustarile aferente creantelor cesionate, se scoate din evidenta, "*a fost eliminata din soldurile bilantiere, trecand pe cheltuiala din pierderile cu creante circulante*". Lista cu debitori diversi incerti scosi din evidenta la 31.12.2009 proveniti din cesiunea de creante, prezentata in anexa nr. 20 la RIF contine societati pentru care

nu a fost declansata procedura insolventei, astfel nefiind declarate in faliment.

Cu privire la factura Invoice nr. 39 din 06.02.2009, prin care societatea a incercat sa justifice deducerea sumei de X lei, ca refacturata catre societatea X BRANDS din Olanda, echipa de inspectie fiscala nu a fost de acord cu opinia societatii, deoarece factura a fost intocmita cu mult inaintea inventarierii si nu corespunde cu valoarea creantelor neincasate.

Apreciindu-se ca scoaterea din evidenta a creantelor neincasate nu a respectat nici una din conditiile de deductibilitate a pierderii prevazute de art. 21 lit. n) din Codul fiscal concluzia echipei de inspectie fiscala a fost ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, in consecinta stabilindu-se impozit pe profit suplimentar de plata in suma de X lei si accesorii aferente.

#### 6. Bunuri distruse. Tratament TVA

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru produse accizabile distruse in prezenta unui inspector vamal, in urma Deciziei ANV nr. 97/08.07.2010, cu ocazia distrugerii fiind incheiat procesul verbal de distrugere nr. 97/08.07.2010, inregistrata pe costuri cu suma de Y lei, reprezentand marfuri cu termen de garantie depasit se impunea colectarea TVA in suma de Y lei. Aceasta deoarece nu se face dovada indeplinirea conditiei ca contravaloarea bunurilor respective sa nu fie imputabila, prevazuta de pct. 6. alin. (11) din normele metodologice de aplicare a art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal. Organele de inspectie fiscala apreciaza ca *"faptul ca produsele achizitionate au fost degradate si ca urmare a conditiilor necorespunzatoare de stocare si manipulare dovedeste ca vina poate apartine si societatii care nu a asigurat conditii optime pentru gestionarea stocurilor de marfuri cu risc crescut privind termenul de valabilitate. Nu s-a facut dovada cu documente care este cauza de degradarii marfurilor, presupunand doar ca acestea au fost gestionate defectuos si s-a gasit solutia unica de distrugere. Deci, marfa degradata putea fi imputata prin urmare societatea nu a indeplinit conditia prevazuta de art. 128 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal"*.

**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:**

*Cauza supusa solutionarii este dacă in mod legal si temeinic organele de inspectie fiscala au stabilit ca S.C. X- ROMANIA SRL nu beneficiază de deductibilitatea cheltuielilor si de exercitarea dreptului de deducere a TVA, aferente unor achizitii de servicii, în condițiile în care din argumentele contestatarei si probatoriul administrat nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.*

**În fapt**, prin decizia contestata organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii suplimentare de plata in privinta impozitului pe profit si taxa pe valoarea adaugata, prin:

- neadmiterea deducerii unor cheltuieli si a TVA, deduse de societate, aferente achizitiei unor servicii de consultanta facturate de o persoana afiliata, societatea-mama din Cipru, pentru care s-a concluzionat de organele de inspectie fiscala ca serviciile facturate nu au fost prestate in scopul activitatilor economice desfasurate de societate;

- neadmiterea deducerii unor cheltuieli si a TVA, deduse de societate, aferente achizitiei unor servicii de publicitate de la doua societati afiliate intre ele, pentru care s-a concluzionat de organele de inspectie fiscala ca serviciile facturate nu au fost prestate in scopul activitatilor economice desfasurate de societate;

- neadmiterea deducerii TVA pentru achizitii de la contribuabili inactivi;

- neadmiterea deducerii cheltuielilor cu pierderea aferenta unor creante neincasate;

- colectarea TVA suplimentara pentru bunuri distruse imputabile.

Situatia stabilita se prezinta astfel:

Furnizorul	Tip achizitii	Cheltuiala	Impozit profit	TVA
X Distributors Ltd	Asistenta tehnica IT			
XY Romania SRL	Publicitate			
X Advertising SRL	Publicitate			
Contribuabili inactivi	Diverse			
Creante neincasate				
Bunuri distruse	TVA colectata			
TOTAL				

Prin contestatia formulata societatea sustine ca:

- serviciile achizitionate au fost necesare societatii, in scopul activitatilor economice desfasurate, reprezentand servicii de asistenta IT si de publicitate;

- are dreptul sa deduca taxa de la contribuabili inactivi pentru ca acestia au obligatia de a colecta si plati taxa pe valoarea adaugata facturata;

- creantele au fost facturate catre o alta societate, astfel s-a obtinut de fapt profit si nu pierdere;

- bunurile distruse nu erau imputabile.

1. Cu privire la neadmiterea deducerii unor cheltuieli si a TVA, deduse de societate, aferente facturi de prestari servicii avand ca emitenti societatile X Distributors Ltd, XY Romania SRL si X Advertising SRL

**În drept**, potrivit prevederilor stipulate la art. 21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(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.”*

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, în cadrul aceluiași art. 21, la alin. (4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Astfel, potrivit prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m), 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”.*

Potrivit acestor prevederi legale, 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, nu sunt deductibile fiscal.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct. 48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

*“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. [...].”*

Prin urmare, conform prevederilor legale antecitate, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de

fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare; serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

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

Totodată, se reține că, în cazul specific, al tranzacțiilor efectuate între persoane afiliate, *“pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere: (i) părțile implicate; (ii) natura serviciilor prestate; (iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”*, potrivit pct. 49 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a TVA pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

*a) operațiuni taxabile; [...]*”

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin. (1) lit. b), în forma aplicabilă în perioada 01.01.2009-31.12.2010, prevede:

*“b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul*

său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata TVA, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea TVA;”

iar începând cu data de 01.01.2010, stipulează

“b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata TVA, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1)”.

Potrivit art. 155 din Codul fiscal, factura trebuia să cuprindă obligatoriu următoarele elemente:

*“(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*[...] h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi; [...]*”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă, care este obligată la plata TVA conform prevederilor art. 150 alin.(2) - (6) din Codul fiscal, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute art. 155<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA, de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de bunuri, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări

servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiutorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

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

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

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

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

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

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

**Sintetizand constatările, aprecierile si considerentele cuprinse in RIF-ul din 16.12.2015, sustinerile contestatarei, documentele aflate in dosarul contestatiei se retine urmatoarele:**

### 1.1. Pentru achizițiile de la societatea X Distributors Ltd,

X Distributors Ltd, din Cipru, este asociat unic al contestatarei, detinând 100% din capitalul social al S.C. X- ROMANIA SRL, astfel cele două persoane sunt persoane juridice afiliate, conform prevederilor art. 7, pct. 21, lit. c) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Între cele două societăți afiliate s-a încheiat contractul din 01.04 2007, având ca obiect prestarea următoarelor servicii:

- planificare strategică;
- servicii de consultanță;
- servicii administrative;
- servicii financiare;
- raportare și audit;
- servicii de consultanță conexe, asistență tehnică și servicii de sprijinire a activității;
- alte servicii care urmează să fie definite și prestate, după cum se solicită și în momentul în care se solicită.

În perioada 2009 - 2014 contestatara a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli aferente facturilor emise de firmă-mamă din Cipru în sumă totală de X lei, conform anexei 9 la RIF-ul din 16.12.2015, din care rezultă că s-au facturat servicii prestate lunar în perioada ianuarie 2009 - decembrie 2014.

În facturi s-a înscris ca denumire a serviciilor prestate "Consulting Services Rendered based on our agreement" tradusă ca "Servicii de consultanță prestate în baza contractului".

Având în vedere că nici contractul nici facturile nu precizau serviciile concrete de prestat/prestate, organele de inspecție fiscală au solicitat contestatarei, prin solicitări scrise anexate RIF-ului și nota explicativă, explicații și documente din care să rezulte natura serviciilor prestate, pentru a se putea analiza deductibilitatea acestora. Din explicațiile și documentele furnizate nu a rezultat care este natura serviciilor facturate, respectiv ce anume servicii s-au prestat și facturat. Astfel organele de inspecție fiscală, având în vedere și afilierea existentă între societăți, au considerat că nu s-a dovedit că serviciile facturate au fost necesare și au fost prestate în folosul activităților economice ale contestatarei.

Contestatara susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au încadrat serviciile respective ca fiind de management și consultanță, cu consecința stabilirii tratamentului fiscal în funcție de art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, în fapt serviciile prestate fiind de asistență tehnică în programele informatice, fiindu-le aplicabile tratamentul fiscal general de cheltuieli efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile prevăzut de art. 21 alin. (1) și cel referitor la perfecționarea managementului, a sistemelor informatice prevăzut expres la art. 21 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal.

Totodată detaliază că în concret serviciile prestate au constat în:



- Recomandari cu privire la aspectele ce trebuiau implementate sau imbunatatite la nivelul sistemului IT al societatii, ca dovada fiind anexa 8 la contestatie;
- Implementarea sistemului SAP si a altor operatii IT, in acest sens societatea detinand manuale si prezentari de cursuri, ca dovada fiind anexa 9 la contestatie.

Analizand sustinerile contestatarei se retine ca acestea sunt neintemeiate, nemotivate, nedovedita si contrare legii, dupa cum urmeaza:

- facturile in cauza, prezentate de contestatara organelor de inspectie fiscala, au incrisa ca denumire a serviciilor prestate "Consulting" respectiv "Consultanta". Art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, potrivit prevederilor continute, este aplicabil atat serviciilor de consultanta cat si serviciilor de asistenta sau oricaror alte servicii, prevazand in cuprinsul sau: "*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, **asistență sau alte prestări de servicii ...***";

- anexa 8 la contestatie, cuprinde "MIS Issues for Y ROMANIA" stucturate anual pentru perioada 2009 - 2015. Termenul MIS provine de la *Manager of Information Systems* respectiv Management al Sistemelor Informatice iar *Issues* poate fi tradus ca *Probleme (planuri)*. Astfel rezulta ca anexa 8 cuprinde sarcini, instructiuni pentru perfectionarea sistemului informatic, elaborate anual, dar in afara de faptul ca nu rezulta, din cuprinsul lor, ca aceste inscrieri au fost intocmite de X Distributors Ltd., ca au fost emise in baza contractului din 01.04.2007, ca reprezinta o prestare de serviciu efectuata in afara relatiilor de dependenta existente intre societate si societatea mama, sau unor operatiuni de audit, nici **nu rezulta ca s-ar fi prestat lunar servicii informatice ci doar existenta unui audit anual al sistemului informatic insotit de recomandari anuale de perfectionare a sistemului informatic. Deci documentele in cauza nu probeaza prestarea lunara a unor servicii de asistenta tehnica IT de catre X Distributors Ltd, care sa justifice emiterea lunara a facturilor de "consultanta"**.

Aceste planuri anuale se refera la operatiuni de prestat in domeniul IT si nu la servicii prestate. Astfel sunt exprimate doar linii directoare - intentia in privinta a ceea ce este de facut si nu se confirma prestarea unor servicii de asistenta tehnica, servicii care ar fi trebuit sa conduca la imbunatatirea sistemului IT.

- anexa 9 cuprinde preponderent inscrieri printate in luna martie a anului 2016 dupa imagini rezultate din utilizarea programului SAP la acel moment (probabil prin utilizarea tastei "Print Screen"). Prin urmare aceste inscrieri nu pot sa ateste prestarea unor servicii lunare in anii 2009 - 2014 de catre X Distributors Ltd, aceasta cu atat mai mult cu cat nu se explica si dovedeste de la cine s-a achizitionat programul SAP si care erau clauzele de implementare a programului, respectiv daca implementarea se asigura de furnizorul programului sau de o alta persoana. Dealtfel asistenta tehnica in

implementarea programului SAP, pe o perioada de 5 ani, apare ca o durata excesiva de implementare a unui program informatic. In nota explicativa din 12.11.2015 data de administratorul societatii (anexa 12 la RIF) se arata, la raspunsul 1.1, ca asistenta tehnica in implementarea programului SAP este asigurata si de SC Y SRL.

Se retine si ca documentele aratate anterior apar ca documente noi, depuse in sustinerea contestatiei potrivit art. 276 alin. (4) din Codul de procedura fiscala aprobat prin Legea nr. 207/2015. Contestatara nu justifica de ce nu a prezentat aceste documente pe perioada inspectiei fiscale, cum avea obligatia potrivit art. 10 si art. 12 din Codul de procedura fiscala aprobat prin OG nr. 92/2003, cu atat mai mult cu cat aceste informatii/documente i-au fost solicitate expres de organele de inspectie fiscala prin solicitari de informatii si nota explicativa, la acel moment putand fi analizate impreuna cu alte documente detinute de societate, in legatura cu implementarea programului SAP, auditari anuale, statutare. Astfel, aceste documente neprezentate la momentul controlului, ce nu au inscrise persoana ce le-a intocmit, ce nu ofera o imagine a serviciilor prestate si a persoanei ce le presteaza au un caracter *vadit pro causa*.

Asa fiind, documentele depuse de societate, in scopul dovedirii serviciilor concrete prestate lunar in perioada 2009 - 2014, nu dovedesc nicicum prestarea lunara a unor servicii sau prestarea unor servicii de X Distributors Ltd. in scopul activitatilor economice ale contestatarei.

Referitor la anexa 10 la contestatie - Raspuns al Directiei generale legislatie Cod fiscal/Directiei de legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP - , referitor la intrebarea referitoare la situatia in care organele de control considera ca o prestare de servicii nu a avut loc si anume daca acestea ar trebui sa anuleze si taxa colectata nu numai dreptul de deducere, in cazul in care **operatiunile nu sunt reale** se retine in primul rand faptul ca societatea a depus aceasta anexa fara a argumenta in vreun fel incidenta in cauza. In al doilea rand se retine ca adresa respectiva nu este incidenta in cauza, deoarece organele de inspectie fiscala nu au negat realitatea serviciilor de "consultanta" facturate de societatea-mama ci doar deductibilitatea acestora, negandu-se nu realitatea prestarii unor servicii, ci ca acestea nu au fost necesare, nu au fost aferente veniturilor realizate si in folosul operatiunilor impozabile cu drept de deducere ale societatii. Aceasta deoarece societatea nu a dovedit natura serviciilor prestate.

Intre persoanele afiliate pot fi prestate servicii in favoarea actionariatului si servicii intra-grup, numai pentru ultimul tip de servicii existand posibilitatea deducterii cheltuielilor cu acestea. In acest caz, in scopul analizarii deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile intra-grup se pune problema necesitatii serviciilor respective, daca societatea ar fi achizitionat astfel de servicii in lipsa relatiilor de dependenta si al pretului de piata al serviciilor respective.

Aceasta deoarece potrivit pct. 49 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare *“pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere: (i) părțile implicate; (ii) natura serviciilor prestate; (iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”*.

Mai mult, în speță sunt incidente și prevederile pct. 41 al Titlului I - *Dispoziții generale* din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează;

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

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

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

*Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directe privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”*

In consecința, având în vedere considerentele și prevederile legale reținute, contestația urmează a fi respinsă ca neintemeiată pentru acest capăt de cerere.

1.2. Achizițiile de servicii de publicitate de la XY Romania SRL și X Advertising SRL

Cu aceste doua societati contestatara a incheiat contracte-cadru de prestari servicii de publicitate nr. 15C-01/03.07.2009 si nr. 23C - 01/01.11.2010, ambii prestatori fiind reprezentati de aceleasi persoane, avand sediile la aceeasi adresa si avand aceeasi asociati. Din contractul nr. 15C-01/03.07.2009, depus de societate, ca anexa 4 la contestatie, lipsesc paginile 2, 4, 8, 10 si 12, pe pagina 2 trebuind sa inceapa descrierea obiectului contractului, din moment ce pe pagina 3, existenta, se continua cu descrierea obiectului contractului.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru serviciile facturate de aceste societati, inregistrate de societate in contul 623- Cheltuieli cu publicitatea, nu s-au prezentat documente justificative din care sa rezulte prestarea serviciilor in folosul activitatii economice a contestatarei.

Societatea sustine ca XY Romania SRL a prestat serviciile de publicitate contractate, iar cheltuielile cu costurile externe refacturate, in suma de X lei au fost recuperate, fiind refacturate catre X Brands. In sprijinul afirmatiilor sale societatea anexeaza contestatiei (anexa 11) factura Invoice Y MK 011/11.02.2013 in valoare de Y euro sau H lei, si totodata face trimiteri la constatari ale organelor de inspectie fiscala cuprinse in RIF prin care s-au analizat veniturile si cheltuielile societatii.

Se retine ca singurul document depus de societate in sprijinul afirmatiilor sale (contractul) nu face dovada prestarii efective a serviciilor de publicitate facturate de XY Romania SRL, in folosul activitatii economice al societatii si nici a legaturii intre serviciile facturate de XY Romania SRL si factura emisa catre X Brands. Contractul de prestari servicii cuprinde doar obligatia asumata de prestator, indeplinirea obligatiei de a face nu poate fi decat ulterioara incheierii contractului, trebuind probata prin documente care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor, documente care sa arate in ce au constatat efectiv serviciile de publicitate prestate. Contractul exprima doar intentia prestarii serviciilor, prestarea efectiva putand fi dovedita doar prin documente intocmite de parti care sa ateste serviciile prestate si continutul concret al acestora.

Prin urmare se retine ca argumentele societatii sunt neintemeiate nefiind sustinute de dovezi, respectiv documente care sa ateste prestarea unor servicii de publicitate si continutul acestora.

In privinta serviciilor facturate de X Advertising SRL societatea sustine ca acestora le sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. 2) lit. d) din Codul fiscal fiind cheltuieli de publicitate in scopul popularizarii firmei, produselor si serviciilor comercializate, ce au dus la cresterea cifrei de afaceri, singura dovada necesara fiind contractul incheiat, nefiind necesara detinerea unor alte documente care sa probeze serviciile efective prestate, art. 21 alin. (4) lit. m) fiind aplicat netemeinic si nelegal de organele de inspectie fiscala . Or, justificarea prestarii efective a serviciilor este o cerinta generala, asa cum am aratat anterior ca s-a retinut si prin decizii ale ICCJ, avand in vedere in primul rand caracterul intangibil al serviciilor. In plus, desi conform pct. 2.1.1 lit. d)

din contract serviciile trebuiau sa conste inclusiv in producerea de material publicitar, nu se depune nici un in scris care sa ateste existenta acestui material publicitar. Astfel societatea nu dovedeste, cu documente, prestarea efectiva a unor servicii de publicitate, care sa fi fost prestate in folosul activitatilor sale economice, respectiv al popularizarii firmei si produselor sau serviciilor comercializate de aceasta, in consecinta contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata.

## 2. Cu privire la achizițiile de la contribuabili inactivi.

Organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea taxei pe valoarea adaugata (X lei) provenita din facturi emise de contribuabili dupa declararea acestora ca inactivi.

Contestatarul sustine ca atata timp cat furnizorii au colectat TVA aferenta operatiunilor facturate, este ilegala respingerea dreptului de deducere a TVA. Invoca in acest sens art. 168 lit. a) din Directiva TVA (2006/112/CE) si jurisprudenta CJUE respectiv paragraful 23 din Hotararea pronuntata in cazul C-324/11 (anexa 14).

**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 acare prevaleaza dreptului intern.

Din anexa 14 la contestatie - Hotararea CJUE pronuntata in cauza C-324/11, din al carei cuprins contestatara a inteles sa precizeze ca ii foloseste punctul 23, se retine ca acesta se regaseste la *prima intrebare* adresata Curtii, respectiv la situatia refuzului dreptului de deducere pe motivul **retragerii autorizatiei de intreprinzator individual al emitentului facturii**. Cum in prezenta cauza este vorba de **inscrierea ca inactiv a unui contribuabil**, printr-o dispozitie speciala a Codului fiscal nefiind admisa deducerea taxei pe vaoarea adaugata provenita de la un astfel de furnizor, si nu de **retragerea autorizatiei de intreprinzator individual al emitentului facturii**, se retine ca nu ne aflam intr-o situatie similara cu cea invocata de contestatara, prin urmare Hotararea CJUE invocata nu este aplicabila prezentei spete.

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.

3. Cu privire la creante neincasate in suma de X lei, pentru care nu s-a admis deducerea cheltuielilor cu scaderea din gestiune in suma de X lei, fiind astfel stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de X lei.

Organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea cheltuielilor cu scoaterea din evidenta a unor creante neincasate, stabilindu-se ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, in consecinta stabilindu-se impozit pe profit suplimentar de plata in suma de X lei si accesorii aferente. In drept organele de inspectie fiscala au retinut ca aplicabile prevederile art. 21 alin. (2) lit. n) si alin. (4) lit. o). Totodata organele de inspectie fiscala au considerat ca factura nr. 39/06.02.2009 intocmita catre X Brands BV nu reprezinta facturarea creantelor in cauza avand in vedere data intocmirii facturii si faptul ca insasi societatea prin Procesul verbal din 10.03.2010, privind rezultatele inventarierii patrimoniului la 31.12.2009 a hotarat scoaterea creantelor din evidenta prin trecerea pe cheltuieli din pierderile cu creante circulante a sumei de X,08 lei.

Societatea sustine ca aceste creante au fost refacturate catre X Brands BV, prin factura nr. 39/06.02.2009 in valoare de X euro, in baza careia s-a inregistrat in contul 7588 - Alte venituri din exploatare suma de X lei. Simultan emiterii facturilor (vanzarii) s-a descarcat gestiunea pentru creante, inregistrandu-se in contul 654 - Pierderi din creante suma de X lei.

Intrucat suma de X lei a fost inregistrata pe venituri si impozitata si cheltuiala in suma de X lei este deductibila. Regula generala a deductibilitatii cheltuielilor aferente veniturilor realizate prevaleaza asupra regulilor specifice deductibilitatii pierderilor inregistrate cu ocazia scoaterii din evidenta a creantelor neincasate. Societatea a inregistrat profit si nu perdere din operatiunea de vanzare a creantelor.

Se retine ca neintemiata sustinerea societatii, ca **simultan** vanzarii catre X Brands BV, prin factura nr. 39/06.02.2009, s-a descarcat gestiunea pentru creante, din moment ce creanta aparea in sold la 31.12.2009, cu ocazia inventarierii. In privinta legaturii dintre operatiunea de vanzare invocata de contestatara si creantele in suma de X lei, societatea intelege sa se sprijine pe anexele 6, 15 si 16 la contestatie.

Anexa 6 la contestatie se retine ca reprezinta un extras, tradus in limba romana, avand 4 pagini, din anexa 1 din 07.03.2007 si din 07.03.2008 la un contract de vanzare cumparare de active, incheiat intre vanzatorul X Distribution SRL avand CUI .. si ..., si cumparatorul X. Apare o mentiune cu privire la motivele platii sumei de X euro, din pretul total al contractului, intemeiat pe presupunerile enumerate la pct. 1.1 literele a) -c). Cum societatea nu a depus contractul in cauza, din care intelege sa se foloseasca de prevederile art. 5 si 6 privind refacturarea creantelor neincasate catre X, si toata documentatia aferenta contractului, extrasele din anexele la contract depuse nu sunt lamuritoare. Pe de alta parte contestatara este evident ca a functionat sub denumirea de X Y SRL, avand CUI ... si J.. (vezi contractele de publicitate) dar nu si sub denumirea de X Distribution SRL avand CUI .... si J... ce apare in extrasele depuse, nefacandu-se dovada preluarii creantelor de la aceasta din urma societate.

Anexa 15 se retine ca reprezinta un extras, tradus in limba romana, avand 2 pagini, dintr-un contract de cesionare creante in valoare de peste Y euro, continand o singura clauza referitoare la "Valoarea totala a ajustarii" si suma de X euro. Cum societatea nu a depus contractul in cauza si toata documentatia aferenta, extrasul depus nu este lamuritor.

Anexa 16 reprezinta copia facturii-Invoice nr. 39/06.02.2009 prin care se factureaza suma de X euro, echivalentul a X lei la cursul de 4,2872 lei/euro. In factura apare descrierea serviciilor drept CLAIM BASED ON AUP REPORT AS PER SPA DATED 08.03.2007, tradusa de organele de inspectie fiscala drept "Cerere intemeiata pe raport AUP AS PER SPA".

Se retine ca documentele depuse de societate si celelalte aflate la dosarul contestatiei nu dovedesc ca suma de X euro cuprinsa in factura nr. 39/06.02.2009 este in legatura cu suma de X lei inregistrata de societate pe cheltuieli cu pierderi din creante, nici cel putin ca suma de X euro cuprinsa in factura nr. 39/06.02.2009 este aferenta strict unei cesionari de creante.

Prin urmare suma de X lei, inregistrata de societate, conform propriilor sustineri, in contul 654 -Pierderi din creante, reprezinta o pierdere aferenta unei creante neincasate, avandu-se in vedere si cele consemnate in Procesul verbal de inventariere intocmit de societate in 10.03.2010 cu privire la rezultatele inventarierii patrimoniului in data de 31.12.2009.

**In drept**, potrivit art. 21 alin. (2) lit. n) si alin. (4) lit. o) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

*"ART. 21 Cheltuieli*

*[...] (2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:*

*[...] n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:*

*1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;*

*2. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;*

*3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesor;*

*4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul."*

*[...] (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*[...]o) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 22, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. n). În această situație, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz;"*

Cum societatea nu face dovada încadrării în vreuna din situațiile prevăzute de textele de lege inserate anterior, în privința deductibilității pierderilor înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, se reține că nu se dovedește o altă situație de fapt decât cea consemnată de organele de inspecție fiscală, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capat de cerere.

4. Cu privire la TVA colectată suplimentar în suma de Y lei pentru marfuri distruse.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru produse accizabile distruse în prezența unui inspector vamal, în urma Deciziei ANV nr. 97/08.07.2010, cu ocazia distrugerii fiind încheiat procesul verbal de distrugere nr. 97/08.07.2010, înregistrată pe costuri cu suma de Y lei, reprezentând marfuri cu termen de garanție depășit, se impunea colectarea TVA în suma de Y lei. Aceasta deoarece nu se face dovada îndeplinirii condiției ca valoarea bunurilor respective să nu fie imputabilă, condiție obligatorie ca operațiunea în cauză să nu constituie o livrare de bunuri impozabile, prevăzută de pct. 6. alin. (11) din normele metodologice de aplicare a art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal. Organele de inspecție fiscală apreciază că vina degradării calitative a marfurilor poate aparține societății, care nu a asigurat condiții optime pentru gestionarea stocurilor de marfuri cu risc crescut privind termenul de valabilitate, în concluzie **marfa expirată fiind imputabilă** persoanelor vinovate.



Societatea sustine ca marfa distrusa in prezenta inspectorilor vamali **nu ar fi fost imputabila**, dar fara a formula argumente in sprijinul acestei afirmatii.

In drept, potrivit art art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal si normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare in anul 2010:

Codul fiscal:

*"ART. 128 Livrarea de bunuri*

*(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):*

*[...]*

*b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme"*

Norme metodologice Art. 128

*"6 [...]*

*(11) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:*

*a) **bunurile nu sunt imputabile;***

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

*c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic."*

Deci, pentru ca distrugerea unor bunuri, pentru degradare calitativa, sa nu constituie o livrare de bunuri impozabila, se impune indeplinirea conditiei ca marfurile expirate (degradate calitativ) sa nu fie imputabile.

In cauza este vorba de distrugerea a 35.873 sticle lichior Baileys, conform Procesului verbal de distrugere din 23.08.2010, ce nu mai puteau fi comercializate datorita depasirii termenului de valabilitate. Depasirea termenului de valabilitate reprezinta o degradare calitativa.

Data fiind cantitatea mare a marfurilor degradate este evident ca nu s-a asigurat o evidenta corespunzatoare a stocurilor de marfa cu risc crescut de expirare, pentru care se puteau aplica eventual diferite forme legale de vanzare accelerata, si totodata este evidenta o aprovizionare necorespunzatoare, prin efectuarea de aprovizionari necorelate cu termenul de valabilitate si durata de comercializare a stocului. Faptul ca societatea nu justifica nicicum aceste aspecte, ce au dus la expirarea termenului de

valabilitate pentru marfuri, respectiv pentru cantitatea de 35.873 sticle lichior Baileys, afirmând doar ca marfurile degradate nu sunt imputabile, nu este un aspect care sa dovedeasca o gestionare corecta a aprovizionarilor si stocului de marfa raportat la termenul de valabilitate. In cauza nu este relevant cine ar fi fost persoanele carora ar fi trebuit sa li se impute marfa respectiva, interesand doar conditia ca valoarea marfii degradata si distrusa sa fie imputabila. Astfel nu conteaza daca societatea decide sau nu sa impute marfa expirata ci doar daca contravaloarea acesteia ar fi fost imputabila. Cum nu se dovedeste cauza aprovizionarii unui stoc de marfa peste necesarul comercializat, existenta unor obligatii trasate personalului privind semnalarea stocului supus expirarii si masurile de urmat in aceasta situatie, cum ar fi trebuit sa actioneze un profesionist diligent, concluzia care se impune este ca marfa distrusa era imputabila, societatea putand si trebuind sa stabileasca reguli in acest sens.

In consecinta, deoarece societatea nu argumenteaza si nu dovedeste sustinerea ca marfa distrusa nu era imputabila, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

**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 si 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, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa 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 neintemeiata.

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.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca neintemeiata.”*

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că societatea deși contestă obligatiile fiscale stabilite suplimentar și accesoriile aferente, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept (documentele depuse în sprijinul susținerilor sale neprobând afirmațiile facute), prin care să combată constatările organelor de

inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-MC X, cu privire la suma contestată, conform prevederilor pct. 2.5 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, potrivit căroră „Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”, **se va respinge ca neintemeiată contestația formulată de S.C. X- ROMANIA SRL pentru debitele principale contestate, respectiv suma de X lei reprezentand impozit pe profit suplimentar si suma de X lei reprezentand taxă pe valoarea adăugată stabilita suplimentar precum și pentru accesorii aferente în sumă totală de Y lei**, potrivit principiului „*accessorium sequitur principale*”.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu 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, se:

## D E C I D E

Respingerea contestației formulate de **S.C. X- ROMANIA SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC X emisă de D.G.A.M.C.-A.I.F.-A.I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC X pentru suma totală contestată de **X lei**, reprezentând:

- X lei - **impozit pe profit** suplimentar,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- X lei - **taxă pe valoarea adăugată** stabilita suplimentar de plata,
- X lei - dobânzi/majorări de aferente taxei pe valoarea adăugată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

Director General  
Ionuț Mișa

Șef Serviciu  
Itul Mihai

Inspector  
Florin Boian