



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apoldor nr.17  
Sector 5 , București,  
CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax :+021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 300/2014**  
**privind soluționarea contestațiilor depuse de**  
**S.C. .X. S.A. din .X.**  
**înregistrate la Direcția generală de soluționare a contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr.920454/26.03.2014 și nr.920929/30.06.2014**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X. prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/26.03.2014, și prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub X/30.06.2014, asupra contestațiilor formulate de S.C. .X. S.A., cu sediul în localitatea .X., șoseaua .X. nr..X., județul .X., înregistrată la Registrul Comerțului .X. sub nr.J.X., având Cod Unic de Înregistrare .X., reprezentată prin avocat .X., cu sediul profesional la S.C.A. .X., din localitatea .X., strada .X. nr..X., județul .X., conform împuternicirii avocațiale seria .X. nr..X., anexată în original la dosarul contestațiilor.

Contestația, înregistrată la Direcția generală .X. sub nr..X./2014, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2013 (denumită în continuare „Decizia de impunere nr..X./2013”) emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, prin care, urmare soluționării deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și s-a stabilit suplimentar și respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Contestația, înregistrată la Direcția generală .X. sub nr..X./2014, a fost formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr..X./2014, prin care au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

S.C. .X. S.A. figurează la poziția nr..X. din Anexa .X. - „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de .X./2014”, aprobată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2013.

Contestația, înregistrată la Direcția generală .X. sub nr..X./2014, a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv .X./2014, potrivit confirmării de primire .X., anexată în copie la dosarul cauzei, și de data expedierii contestației prin poștă, respectiv .X./2014, potrivit Notei de transport .X. aplicată pe plicul anexat în original la dosarul cauzei.

Contestația, înregistrată la Direcția generală .X. sub nr..X./2014, a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv .X./2014, potrivit confirmării de primire .X., anexată în copie la dosarul cauzei, și de data expedierii contestației prin poștă, respectiv .X./2014, potrivit Notei de transport .X. aplicată pe plicul anexat în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere prevederile stipulate la pct.9.5 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestațiilor conexe formulate de S.C. .X. S.A.

**I. S.C. .X. S.A. solicită anularea pe motive de nelegalitate și netemeinicie a Deciziei de impunere nr..X./2013, împreună cu toate actele ce au stat la baza emiterii acesteia, precizând următoarele:**

Preliminar, contestatara afirmă că actele contestate, așa cum au fost comunicate sunt repetitive, confuze și pe alocuri trunchiate, fiind încălcate astfel prevederile stipulate la art.109 și art.86 alin.(1) raportate la art.87 din Codul de procedură fiscală, precizând că a formulat contestația raportat la ce a putut deduce din aceste acte.

**A. În ceea ce privește diminuarea nejustificată a taxei pe valoarea adăugată colectată – clienți de retail, în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei) și accesorii aferente**

Societatea atașează în probațiune, în Anexa nr.1 la contestație, toate facturile pentru care prin actele atacate s-a considerat că taxa pe valoarea adăugată colectată a fost diminuată nejustificat, precizând că în aceste facturi, la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor”, este înscrisă mențiunea „risturn”, ceea ce corespunde contractelor încheiate.

Societatea susține că din actele atacate nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că prin aceste facturi s-ar fi facturat în fapt alte servicii.

Totodată, societatea atașează la Anexa nr.1 Acordul pentru implementarea procedurii de emitere a facturii în numele și în contul furnizorului .X. SA, pentru reducerile comerciale primite de la furnizor ulterior livrării produselor, semnat cu .X., precizând că potrivit acestui acord începând cu data de .X./2010 părțile au înțeles să implementeze această procedură în conformitate cu prevederile art.155 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal și pct.72 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, respectiv în funcție de perioada incidentă operațiunilor art.155 alin.(17) și pct.73.

Astfel, societatea susține că facturile în cauză îndeplinesc toate condițiile legale menționate în actele atacate, iar facturarea s-a efectuat corect, motiv pentru care solicită anularea actelor contestate în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei și accesorii aferente.

**B. În ceea ce privește deficiențele cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă – servicii fără justificarea prestării, în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei) și accesorii aferente**

**B.1.** În principal, societatea solicită, în temeiul art.46 din Codul de procedură fiscală, nulitatea parțială a deciziei de impunere atacată cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor retailerilor în sumă de .X. lei (perioada .X./2012 - .X./2012) și accesorii aferente, întrucât titlul de creanță nu cuprinde la pct.III.1.6.2. nici motivele de fapt și nici suma taxei pe valoarea adăugată refuzată la deducere, așa cum prevede

imperativ art.87 și art.43 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile din Anexa 2 la OPANAF nr.1021/2013.

**B.2.** Pe fond, societatea solicită anularea actelor contestate în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei (.X. lei+.X. lei) și accesorii aferente, pentru următoarele motive:

Contestatară depune în probațiune, la Anexa 2 la contestație, procesele-verbale de recepție a serviciilor încheiate cu societățile de retail, precizând totodată că serviciile în cauză sunt convenite contractual, fiind facturate de către societățile de retail și se împart în 4 mari categorii:

- a) servicii de publicitate;
- b) servicii de marketing/mercantizare;
- c) servicii de transport de la depozitul central la locațiile magaziiilor;
- d) servicii de raportare administrativ-financiară.

B.2.1. Societatea susține că, în cauză, pentru acordarea dreptului de deducere a TVA sunt îndeplinite atât condițiile de fond cât și cele de formă, prevăzute la art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, astfel:

- facturarea de către societățile de retail a prestărilor respective s-a făcut în baza contractelor încheiate cu acestea, facturile sunt corect întocmite, nefiind semnalate deficiențe în acest sens, prin urmare condițiile de formă sunt îndeplinite;

- în ceea ce privește condițiile de fond (achizițiile să fie destinate în folosul operațiunilor taxabile), din raportul de inspecție fiscală și din anexele 25 la Decizia de impunere nr..X./2013 rezultă că serviciile sunt aferente/accesorii, pentru fiecare societate de retail în parte, unor contracte de vânzare-cumpărare de zahăr; obiectul de activitate al societății este fabricarea și vânzarea de zahăr, așa că încheierea acestor contracte cu societățile de retail pentru vânzarea de zahăr corespunde atât economic cât și juridic obiectului de activitate al societății. În acest context, contractual și faptic, achiziția de servicii accesorii de la societățile de retail, constând în publicitate, marketing/mercantizare, logistică etc. este justificată economic și în directă legătură cu operațiunile taxabile ale societății, respectiv vânzarea de zahăr. În acest sens, contestatară prezintă o situație a valorii vânzărilor de zahăr defalcată pe ani (2011 și 2012) și pe societate de retail (.X., .X., .X., .X., .X., .X.).

Totodată, societatea precizează că activitatea marilor societăți de retail din România, respectiv contractele care se încheie cu acestea, precum și practicile comerciale atât din perspectiva acestor societăți cât și

din cea a clienților au făcut obiectul unei investigații a Consiliului Concurenței din România, materializată prin Raportul din .X./2009 (Anexa 4), din concluziile căruia rezultă că „*în majoritatea cazurilor, taxele sunt plătite de furnizori în schimbul serviciilor pe care comercianții le oferă*” - denumite generic *taxele de raft* – iar aceste taxe de raft nu numai că sunt considerate legale, ci și oportune din punct de vedere comercial și economic, fiind în beneficiul ambelor părți, și reprezintă în realitate o împărțire a diverselor riscuri între vânzător/client și cumpărător/retailer.

B.2.2. De asemenea, societatea susține că este nelegală impunerea obligației de a proba realitatea operațiunilor efectuate, în condițiile lipsei comunicării ori, cel puțin, menționării în actele de control atacate a acelor elemente obiective pe care se întemeiază convingerea organului de control că subzistă indicii care să confere un caracter fictiv operațiunilor în cauză.

În acest sens, contestatara invocă jurisprudența CEJ, care face parte din acquis-ul comunitar pe care România, în calitate de membru al Uniunii Europene, are obligația să îl respecte, și anume cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, cauza C-324/11 Gabor Toth, cauza C-274/10 Comisia Europeană împotriva Ungariei, cauza C-368/09 „Pannon Gép Centrum Kft”, cauza C-62/93 BP Soupergaz, cauza C-392/09 Uszodaépitő, cauza C-107/10 Enel Maritsa Iztok 3 etc.

Totodată, contestatara afirmă că atât în decizia de impunere cât și raportul de inspecție fiscală se menționează că partea de „Constatari” ar fi prezentată la secțiunea III.3, însă această secțiune lipsește cu desăvârșire.

Societatea precizează că societățile de retail cu care a contractat serviciile în cauză au un bun renume pe plan național și este de notorietate că desfășoară în mod continuu acțiuni de marketing, publicitate, mercantizare etc. în scopul creșterii vânzărilor atât în beneficiul propriu cât și al clienților/furnizorilor lor, susținând astfel că aprecierea organelor de control potrivit căreia serviciile nu s-ar fi prestat efectiv este nejustificată.

B.2.3. Mai mult, societatea afirmă că este nelegală condiționarea acordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de justificarea prestărilor prin prisma prevederilor stipulate la Titlul II – *Impozitul pe profit* din Codul fiscal, respectiv prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, sens în care invocă adresa nr..X./2010 (Anexa 5) emisă de Direcția generală .X..

Suplimentar, societatea susține că încadrarea serviciilor furnizate de către retailerii, astfel cum au fost ele definite prin contracte și

facturate, la pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, contravine și naturii prestațiilor, aceste tipuri de servicii ar fi trebuit să fie încadrate în dispozițiile art.21 din Codul fiscal. Astfel, pur exemplificativ, societatea precizează că în ceea ce privește cheltuielile de publicitate, acestea sunt considerate de drept cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și implicit cheltuieli deductibile, potrivit art.21 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal, iar cheltuielile de marketing/mercantizare, conform art.21 alin.(2) lit.i) din același act normativ.

B.2.4. Totodată, societatea susține că justificarea refuzului dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii prin prisma art.6 și art.67 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și a art.11 alin.(1) din Codul fiscal este nelegală și netemeinică întrucât:

- organele de inspecție fiscală s-au mărginit în a face afirmații fără să prezinte acele circumstanțe edificatoare pe care le-au constatat urmare verificărilor efectuate și din care să rezulte că soluția adoptată, respectiv că serviciile sunt fictive, este corectă, sens în care invocă prevederile stipulate la art.7 alin.(2) și alin.(3) din Codul de procedură fiscală;

- potrivit art.6 din Codul de procedură fiscală, dreptul de apreciere al organelor de inspecție fiscală permite acestora adoptarea unei soluții legale, însă această soluție trebuie să fie întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, or în actele atacate nu sunt cuprinse niciun fel de constatări în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată;

- în cauză nu s-a realizat o estimare rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzut de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă, așa cum prevede art.67 alin.(1) din Codul de procedură fiscală; au fost încălcate regulile sarcinii probei aplicabile organului fiscal conform art.65 alin.(2) din același act normativ; echipa de inspecție fiscală trebuia să facă aplicarea prevederilor art.64 din Codul de procedură fiscală;

- referitor la aplicarea art.11 alin.(1) din Codul fiscal, prin raportare la contracte și facturi, este evident că scopul tranzacției a fost acela de a crește veniturile impozabile rezultate din activitatea sa specifică constând în vânzarea de zahăr; reîncadrarea tranzacțiilor nu s-a făcut de către organele de inspecție fiscală pe baza criteriilor conținute la pct.22 și pct.24 din Normele metodologice de aplicare a art.11 alin.(1) din Codul fiscal, coroborate cu art.65 alin.(3) din Codul de procedură fiscală; în fapt, organele de inspecție fiscală nu au reîncadrat forma tranzacției, ci au considerat-o ca fiind inexistentă.

Astfel, societatea solicită anularea actelor contestate în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei (.X. lei +.X. lei) și accesorii aferente.

**C. În ceea ce privește deficiențele cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă – servicii de audit pentru raportările de grup, în sumă totală de .X. lei și accesorii aferente**

Societatea susține că, pe fond, constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că serviciile de audit ar fi fost comandate de către compania-mamă sunt complet nefondate întrucât, atât din Scrisoarea de angajament a .X. din .X./2007 (Anexa 6) cât și din facturile emise, rezultă incontestabil că serviciile de audit ale raportărilor de grup către compania-mamă nu se făceau la comanda acesteia, ci potrivit instrucțiunilor/ reglementărilor contabile ale acesteia.

Totodată, societatea susține că aprecierea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia aceste servicii au fost în fapt prestate la comanda și exclusiv în beneficiul companiei-mamă, nefiind necesare S.C. .X. S.A., reprezintă o încălcare a principiului libertății de gestiune a agentului economic, societatea fiind cea care stabilește dacă utilizarea acestui serviciu îi este sau nu necesară.

Mai mult, societatea susține că actele atacate nu conțin niciun element obiectiv rezultat din verificările organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că prin utilizarea acestor servicii a realizat sau nu operațiuni taxabile.

Astfel, contestatara precizează că este parte a grupului .X., respectiv .X. și că efectuează diverse tranzacții – achiziții de bunuri (materie primă, echipamente etc.), achiziții de servicii (procesare a zahărului brut, finanțare, licență de folosire a mărcii .X. etc.) - cu societățile din grup, tranzacții indispensabile în vederea desfășurării activității economice și implicit a desfășurării de operațiuni taxabile, în lipsa acestora neputându-și continua activitatea sau aceasta ar fi îngreunată considerabil. Pentru a avea acces la tranzacțiile cu societățile din grup și implicit la beneficiile ce decurg din acestea, trebuie să îndeplinească anumite cerințe, respectiv achiziționarea serviciilor de auditare necesare consolidării la nivel de grup, în conformitate cu instrucțiunile/reglementările contabile ale grupului. Prin urmare, prin contractarea acestor cheltuieli, societatea își putea desfășura în condiții optime activitatea și realiza operațiuni taxabile, condiția prevăzută de art.145 alin.(2) din Codul fiscal fiind astfel îndeplinită.

Totodată, contestatara susține că a îndeplinit și condițiile de formă prevăzute la art.146 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, respectiv deține facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Astfel, societatea solicită anularea actelor contestate în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei și accesorii aferente.

**D. Cu privire la calculul penalităților aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care s-a refuzat acordarea dreptului de deducere (calcul efectuat pentru perioada .X./2012-.X./2012)**

Societatea susține că, așa cum rezultă din Anexa 15, în mod eronat organele de inspecție fiscală au aplicat procentajul de 15% pentru întreaga sumă de .X. lei, întrucât aceasta se compune din taxa pe valoarea adăugată neacceptată la deducere aferentă lunilor .X., .X. și .X., fiecare cu scadența în ziua de 25 ale lunii următoare. Astfel, potrivit art.120<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală, penalitatea de 15% se aplica numai asupra taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii .X., motiv pentru care societatea solicită anularea în parte a actelor atacate în ceea ce privește cuantumul penalităților de întârziere cu recalcularea acestora.

În temeiul art.120 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, societatea solicită anularea corespunzătoare a actelor contestate în ceea ce privește accesoriile conform soluției cu privire la sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată refuzată la deducere.

Totodată, **S.C. .X. S.A. solicită anularea pe motive de nelegalitate și netemeinicie a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr..X./2014, împreună cu anexele la aceasta**, precizând că, în fapt, baza de calcul a accesoriilor în sumă de .X. lei, stabilite pentru perioada .X./2013 - .X./2013, o reprezintă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită suplimentar și respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr..X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, decizie de impunere contestată și pentru care s-a solicitat anularea pentru motivele expuse mai sus. În acest sens, contestatara invocă prevederile stipulate la art.47 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

În plus, contestatara precizează că în data de .X./2014 a achitat cu ordinul de plată nr..X. taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cu toate că beneficia la acea dată de report de sumă negativă de taxă pe valoare adăugată fără opțiune de rambursare în baza decontului din data de .X./2013 (.X. lei), menționând că această plată a fost întemeiată strict pe



rațiuni economice și nu reprezintă o recunoaștere a justiției și legalității acestui debit stabilit suplimentar în sarcina sa.

**II. Urmare inspecției fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată efectuată la S.C. .X. S.A., care a vizat perioada .X./2012 - .X./2012 și a avut drept obiectiv soluționarea cu control anticipat a deconturilor cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr..X./2012 și nr..X./2012, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2013 contestată.**

Cu privire la **taxa pe valoarea adăugată colectată** aferentă perioadei verificate:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în jurnalele de vânzări aferente perioadei .X./2012-.X./2012, respectiv .X./2012-.X./2012, au fost înregistrate cu semnul minus o serie de facturi, la rubrica „Client” fiind înscrisă societatea .X., precum și faptul că aceste numere de facturi nu apar în plaja de numere alocate societății. În anexa nr.9 sunt prezentate centralizat aceste operațiuni, iar în anexa nr.10 sunt prezentate în copie, spre exemplificare, facturile nr..X./2012 și nr..X./2012.

Urmare analizării documentelor, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea reprezintă facturi întocmite de către clienți în numele furnizorului conform prevederilor art.155 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (deși acestea nu sunt înregistrate conform pct.72 alin.(8) lit.g) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004).

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în fapt, prin aceste facturi emise către S.C. .X. S.A. retailerii facturează diverse servicii reprezentând „marketing”, „card avantaj”, „avantaje clienți” etc. La solicitarea organelor de inspecție fiscală, reprezentanții societății au precizat că aceste sume reprezintă servicii efectuate de către retailerii în locațiile proprii de vânzare și sunt facturate în baza contractelor de retail.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrarea în jurnalele de vânzări cu semnul minus a acestor facturi nu reprezintă o ajustare a bazei de impunere pentru produsele facturate, conform prevederilor art.138 din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ci o diminuare a valorii totale de încasat de la clienți și implicit o diminuare a taxei pe valoarea adăugată colectată înregistrată la data facturării produselor livrate.

Organele de inspecție fiscală precizează că, întrucât operațiunile reprezintă în fapt o serie de servicii (pretins) prestate de către clienții de retail, ar fi trebuit emise facturi pe care S.C. .X. S.A. trebuia să le înregistreze în jurnalele de cumpărări, majorând astfel taxa pe valoarea adăugată deductibilă.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de **.X. lei**, pentru perioada .X./2012-.X./2012 și cu suma de **.X. lei**, pentru perioada .X./2012-.X./2012.

Cu privire la **taxa pe valoarea adăugată deductibilă** aferentă perioadei verificate:

a) Organele de inspecție fiscală au identificat în jurnalul de cumpărări o serie de facturi de servicii de la principalii clienți de retail. În fapt, în baza contractelor de retail și a anexelor la aceste contracte, acești furnizori (.X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X.) au facturat către S.C. .X. S.A. mai multe servicii, bonusuri și alte reduceri comerciale.

Pe lângă facturile emise pentru reduceri comerciale și bonusuri acordate în funcție de volumul vânzărilor, servicii de publicitate „in foldere”, constând în publicarea de către retaileri în pliantele și cataloagele proprii a unor imagini și texte de reclamă, organele de inspecție fiscală au constatat că o parte din serviciile facturate de clienții de retail, acceptate de către S.C. .X. S.A. în baza contractelor semnate de părți, reprezintă „bonus marketing”, „bonus logistic”, „servicii de mercantizare și administrare”, „servicii marketing”, „servicii raportare administrativ-financiară”, „servicii implementare produse magazine noi”, „aniversare/ evenimente”, „acțiuni speciale”, „card avantaj”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în fapt, aceste servicii reprezintă cheltuieli de desfacere ale retailerilor și nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.A.

Întrucât reprezentanții societății, la solicitarea echipei de inspecție fiscală, nu au putut prezenta niciun fel de documente care să ateste că serviciile facturate au fost efectiv prestate (nu s-a probat realitatea operațiunilor facturate) și că acestea sunt aferente operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.A., organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele constatate, precum și prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, art.6 și art.67 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de **.X. lei**, pentru perioada **.X./2012-.X./2012** (anexele nr.11 și nr.12) și cu suma de **.X. lei**, pentru perioada **.X./2012-.X./2012**.

b) În perioada **.X./2012-.X./2012**, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de **.X. lei** în baza facturii nr.**.X./2012** emisă de **.X.** reprezentând onorarii și cheltuieli administrative pentru auditarea raportărilor de grup „în conformitate cu instrucțiunile Grupului **.X.**”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii au fost comandate de compania-mamă și nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale S.C. **.X. S.A.**

Totodată, organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.4-art.8 din O.M.F.P. nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, pct.3 Cap.1 din O.M.F. nr.772/2000 de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor, precum și prevederile O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, au constatat că S.C. **.X. S.A.** avea obligația să auditeze situațiile financiare anuale doar conform reglementărilor naționale în domeniu, întocmirea situațiilor financiare consolidate fiind obligația societății mamă.

Astfel, în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate justifica necesitatea efectuării cheltuielilor privind auditul situațiilor financiare în conformitate cu standardele de contabilitate ale altor țări în scopul activității proprii, fapt pentru care au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de **.X. lei** (anexele nr.13).

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în perioada **.X./2012-.X./2012**, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de majorări/dobânzi de întârziere în sumă de **.X.** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (anexa nr.15).

Totodată, Direcția generală .X. a emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr..X./2014, prin care au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, în temeiul art.88 lit.c) și art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Accesoriile au fost calculate pentru perioada .X./2013-.X./2013.

**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:**

**A. Referitor la excepția invocată de către societate privind nulitatea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, respectiv în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor retailerilor în sumă de .X. lei (perioada .X./2012-.X./2012) și accesorii aferente, în temeiul prevederilor art.46 din Codul de procedură fiscală, motivată de faptul că titlul de creanță nu cuprinde la pct.III.1.6.2. nici motivele de fapt și nici suma taxei pe valoarea adăugată refuzată la deducere, așa cum prevede imperativ art.87 și art.43 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile din Anexa 2 la OPANAF nr.1021/2013, se rețin următoarele:

Potrivit art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”*

În conformitate cu aceste prevederi legale, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, care stipulează că „*actul administrativ fiscal emis [...] prin intermediul unui centru de imprimare masivă este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor*

*împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie.”*

Totodată, se reține că elementele precizate la art.43 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "*vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță*" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres **acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor**, ele fiind enumerate la art.46 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută*, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, *Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, având în vedere prevederile legale mai sus citate raportate la argumentele contestatarului cu privire la nulitatea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2013, respectiv faptul că titlul de creanță nu cuprinde la pct.III.1.6.2. motivele de fapt și suma taxei pe valoarea adăugată refuzată la deducere, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, neconstituind motive de nulitate a actului administrativ fiscal.

Totodată, se reține că în același sens este și Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr..X./2008, prin care instanța supremă a reținut că argumentele cu privire la nulitatea actului atacat nu sunt întemeiate atâta timp cât se referă la elemente pentru care legea nu prevede sancțiunea nulității actului încheiat.

Mai mult, potrivit prevederilor art.109 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării inspecției fiscale:

*“(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factic și legal.*

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate [...]*

*(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;”*

Se reține că Decizia de impunere nr..X./2013 contestată în cauză și pentru care s-a solicitat constatarea nulității parțiale reprezintă titlul de creanță emis în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, act administrativ în care au fost consemnate constatările organelor de inspecție fiscală, atât din punct de vedere factic cât și legal, pentru obligația fiscală verificată, respectiv pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă perioadei .X./2012-.X./2012 (pag.8 și pag.9), constatări care au fost prezentate detaliat la Cap.II din prezenta decizie.

Prin urmare, având în vedere că, potrivit celor menționate mai sus, argumentele aduse de contestatară nu au fost de natură să atragă nulitatea parțială a deciziei de impunere emisă în cauză, excepția ridicată de societate nu are temei legal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată și se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

***B. În ceea ce privește debitele suplimentare și accesoriile aferente stabilite prin Decizia de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013***

**B.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra naturii operațiunilor înscrise sub denumirea „risturn” în facturile întocmite de către clienții de retail în numele**

**furnizorului S.C. .X. S.A. și înregistrate de societate în evidența contabilă cu semnul minus, respectiv dacă valoarea acestora se include în baza de impozitare.**

**În fapt**, în jurnalele de vânzări aferente perioadei .X./2012-.X./2012, respectiv .X./2012-.X./2012, societatea a înregistrat cu semnul minus o serie de facturi, care la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” aveau înscrisă mențiunea „risturn”, iar la rubrica „Client” societatea .X..

Urmare analizării documentelor, organele de inspecție fiscală au constatat că numerele de facturi - detaliate în anexa nr.9 și anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală - nu apar în plaja de numere alocate societății, precum și faptul că acestea reprezintă facturi întocmite de către clienți în numele furnizorului, procedură prevăzută la art.155 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, însă nu au fost înregistrate conform pct.72 alin.(8) lit.g) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în fapt, prin aceste facturi emise către S.C. .X. S.A. retailerii facturează diverse servicii reprezentând „marketing”, „card avantaj”, „avantaje clienți” etc. La solicitarea organelor de inspecție fiscală, reprezentanții societății au precizat că aceste sume reprezintă servicii efectuate de către retaileri în locațiile proprii de vânzare și sunt facturate în baza contractelor de retail.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrarea în jurnalele de vânzări cu semnul minus a acestor facturi nu reprezintă o ajustare a bazei de impunere pentru produsele facturate, conform prevederilor art.138 din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ci o diminuare a valorii totale de încasat de la clienți și implicit o diminuare a taxei pe valoarea adăugată colectată înregistrată la data facturării produselor livrate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de **.X. lei**, pentru perioada .X./2012-.X./2012 și cu suma de **.X. lei**, pentru perioada .X./2012-.X./2012.

**În drept**, la art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este reglementată baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării. Astfel, potrivit alin.(3) lit.a) al acestui articol, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

*„(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:*

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

Totodată, potrivit art.138 lit.c) din același act normativ, baza de impozitare se reduce:

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

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată nu se cuprind risturnele acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei, iar în cazul în care acestea sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor baza de impozitare se reduce.

Totodată, se reține că, în explicitarea art.137 alin.(3) lit.a) enunțat mai sus, legiuitorul stipulează la pct.(19) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

*„(1) În sensul art. 137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț **nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări. De exemplu, un furnizor livrează bunuri și, potrivit înțelegerii dintre părți, furnizorul va acoperi orice cheltuieli cu eventuale remedieri sau reparații ale bunurilor livrate în condițiile în care aceste operațiuni sunt realizate de către client. Furnizorul nu va putea considera că sumele necesare acoperirii acestor cheltuieli sunt considerate reduceri de preț, acestea fiind în fapt remunerarea unui serviciu prestat de către client în contul său.**”*

În conformitate cu aceste prevederi legale, risturnele nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări, exemplificându-se, în acest sens, că dacă un furnizor livrează bunuri și, potrivit înțelegerii dintre părți, furnizorul va acoperi orice cheltuieli cu eventuale remedieri sau reparații ale bunurilor livrate în condițiile în care aceste operațiuni sunt realizate de către client, acesta nu va putea considera că sumele necesare acoperirii cheltuielilor în cauză sunt considerate reduceri de preț, reprezentând în fapt remunerarea unui serviciu prestat de către client în contul său.



Așa cum rezultă din situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că prin facturile în cauză emise către S.C. .X. S.A. retailerii facturează diverse servicii reprezentând „marketing”, „card avantaj”, „avantaje clienți” etc., iar înregistrarea în jurnalele de vânzări cu semnul minus a acestor facturi nu reprezintă o ajustare a bazei de impunere pentru produsele facturate, conform prevederilor art.138 din Codul fiscal, ci o diminuare a valorii totale de încasat de la clienți și implicit o diminuare a taxei pe valoarea adăugată colectată înregistrată la data facturării produselor livrate.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea, prin contestația formulată, susține că în facturile în cauză, la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor”, este înscrisă mențiunea „risturn”, corespunzător contractelor încheiate.

Având în vedere susținerea contestatarei, se reține că, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, reprezentanții societății au declarat că aceste sume reprezintă servicii efectuate de către retailerii în locațiile proprii de vânzare și sunt facturate în baza contractelor de retail.

Totodată, din analiza documentelor existe la dosarul cauzei, se reține că, urmare solicitării echipei de inspecție fiscală de a prezenta natura sumelor facturate de clienții de retail pentru fiecare factură în parte, personalul S.C. .X. S.A. a pus la dispoziția acestora o serie de tabele în format .xls cu descrierea sumelor facturate.

Din analiza acestor tabele în corelație cu Anexa nr.9 – *Situația privind diminuarea nejustificată a TVA colectată în relația cu clienții de retail S.C. .X. S.A. .X./2012-.X./2012*, se reține că pentru facturile înscrise în Anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală, societatea a declarat la rubrica „Descriere factură” că reprezintă acțiuni speciale - marketing național, card avantaj, avantaje clienți. Astfel, cu titlu de exemplificare, se reține că, în ceea ce privește:

- factura nr..X./2012, client .X., la rubrica „Descriere factură” este înscris „.X. din .X./2012”;

- factura nr..X./2012, client .X., la rubrica „Descriere factură” este înscris „card avantaj, avantaje clienți, 0,8% din .X./2012”.

Totodată, ca principiu economic, se reține că risturnele reprezintă reduceri de preț calculate asupra ansamblului operațiilor efectuate cu același cumpărător pe o perioadă determinată, respectiv prime de fidelitate acordate periodic de către firmă, de obicei anual, pentru clienții săi permanenți. Un alt înțeles al termenului risturn este o reducere acordată de către furnizor clientului, pentru depășirea plafonului valoric

anual al cumpărăturilor, care a fost stabilit prin contract, iar potrivit definiției din Marele dicționar de neologisme, *risturnă* reprezintă *suma restituită de vânzător cumpărătorului, care a fost fixată anticipat în raport cu importanța cifrei de afaceri*.

Mai mult, din analiza tabelelor în cauză întocmite de societate, se reține că pentru aceeași perioadă .X./2012, este facturat risturn de 1% cu factura nr. X./2012, client .X., respectiv la rubrica „Descriere factură” este înscris „.X.”. Având în vedere că această factură nu se regăsește în Anexa nr.9 – *Situația privind diminuarea nejustificată a TVA colectată în relația cu clienții de retail S.C. .X. S.A. .X./2012-.X./2012* la raportul de inspecție fiscală, rezultă că operațiunea, astfel cum a fost înscrisă în factură, a fost acceptată de către organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus raportate la prevederile legale citate și explicitate, faptul că societatea nu a înțeles să depună, pe lângă facturile în speță și Acordul pentru implementarea procedurii de emiteră a facturii în numele și în contul furnizorului .X. SA pentru reducerile comerciale permise de la furnizor ulterior livrării produselor (semnat cu .X.), niciun alt document în susținerea acestui capăt de cerere, în condițiile în care afirmațiile contestatarei - nesuținute cu documente justificative - sunt în contradicție cu propriile declarații, astfel cum au fost înscrise în tabelele întocmite mai sus menționate, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că prin facturile în cauză emise către S.C. .X. S.A. retailerii facturează diverse servicii reprezentând „marketing”, „card avantaj”, „avantaje clienți” etc.

Se reține că potrivit art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *„în cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată*.

Totodată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrarea în jurnalele de vânzări cu semnul minus a acestor facturi nu reprezintă o ajustare a bazei de impunere pentru produsele facturate, conform prevederilor art.138 din Codul fiscal. În acest sens, organul de soluționare a contestației are în vedere faptul că, potrivit art.138 lit.c) din Codul fiscal, baza de impozitare se reduce în cazul în care risturnele sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor și numai în situația în care acestea nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări, condiție neîndeplinită în speță.

Astfel, în cauză devin incidente prevederile stipulate la art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

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

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

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**B.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor reprezentând „bonus marketing”, „bonus logistic”, „servicii de mercantizare și administrare”, „servicii marketing”, „servicii raportare administrativ-financiară”, „servicii implementare produse magazine noi”, „aniversare/evenimente”, „acțiuni speciale”, „card avantaj”, facturate de principalii clienți de retail ai societății în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că aceste servicii au fost prestate de către prestator și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt**, în perioada verificată, S.C. .X. S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor reprezentând „bonus marketing”, „bonus logistic”, „servicii de mercantizare și administrare”, „servicii marketing”, „servicii raportare administrativ-financiară”, „servicii implementare produse magazine noi”, „aniversare/ evenimente”, „acțiuni speciale”, „card avantaj”, facturate de principalii clienți de retail, și anume .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., în baza contractelor de retail și a anexelor la aceste contracte.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii facturate reprezintă cheltuieli de desfacere ale retailerilor, iar întrucât reprezentanții societății nu au putut prezenta niciun fel de documente care să ateste că serviciile facturate au fost efectiv prestate (nu s-a probat realitatea operațiunilor facturate) și că acestea sunt aferente operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.A., echipa de inspecție fiscală, în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 și art.67 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă cu suma totală de .X. lei, pentru perioada .X./2012-.X./2012 (anexele nr.11 și nr.12) și cu suma de .X. lei, pentru perioada .X./2012-.X./2012.

**În drept**, 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 taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

***“(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 taxei 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.a), în forma aplicabilă în perioada verificată, prevede:

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

***a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”***

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o

persoană impozabilă, 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 stipulate art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată 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.

Totodată, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, se reține că organele de inspecție fiscală, urmare verificărilor efectuate, au constatat că, în baza contractelor de retail și a anexelor la aceste contracte, principalii clienți de retail - detaliați în situația de fapt - au facturat către S.C. .X. S.A. mai multe servicii, bonusuri și alte reduceri comerciale.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că, pe lângă facturile emise pentru reduceri comerciale și bonusuri acordate în funcție de volumul vânzărilor, servicii de publicitate „in foldere”, constând în publicarea de către retaileri în pliantele și cataloagele proprii a unor imagini și texte de reclamă, acceptate de către echipa de inspecție fiscală, o parte din serviciile facturate de clienții de retail, reprezentând „bonus marketing”, „bonus logistic”, „servicii de mercantizare și administrare”, „servicii marketing”, „servicii raportare administrativ-financiară”, „servicii implementare produse magazine noi”, „aniversare/ evenimente”, „acțiuni speciale”, „card avantaj”, reprezintă cheltuieli de desfacere ale retailerilor și nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.A.

De asemenea, se reține că, la solicitarea echipei de inspecție fiscală, reprezentanții societății nu au putut prezenta niciun fel de documente care să ateste că serviciile facturate au fost efectiv prestate (nu s-a probat realitatea operațiunilor facturate) și că acestea sunt aferente operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.A.

Se reține că, față de constatarile organelor de inspecție fiscală, astfel cum au fost detaliate în prezenta decizie, la Capitolul II (Taxa pe valoarea adăugată deductibilă – lit.a), societatea susține că a îndeplinit atât

condițiile de fond cât și cele de formă, precizând că, în ceea ce privește condițiile de fond, achiziția de servicii accesorii de la societățile de retail, constând în publicitate, marketing/mercantizare, logistică etc. este justificată economic și în directă legătură cu operațiunile taxabile ale societății, respectiv vânzarea de zahăr.

Totodată, se reține că, în susținerea acestui capăt de cerere contestatara a depus procese-verbale de recepție a serviciilor încheiate cu societățile de retail, și anume procese-verbale încheiate între S.C. .X. S.A., în calitate de beneficiar, și S.C. .X. S.R.L. din .X., respectiv S.C. .X. S.A. din .X., S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de prestatori, în care la rubrica „Descrierea serviciilor”/”Taxa” sunt menționate: servicii mercantizare și administrare gamă, serviciu logistic, serviciu promovare radio intern diverse localități, acțiuni speciale, aniversări/ evenimente, bonus logistic, servicii impulsionează vânzări, cheltuieli (speciale) marketing etc.

Astfel, cu titlu de exemplificare se reține:

- procesul-verbal de recepție a serviciilor din data de .X./2012, încheiat între S.C. .X. S.A., în calitate de beneficiar, și S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de prestator, pentru serviciile prestate/facturate în perioada .X./ 2012 conform facturilor: nr..X./2012, nr..X./2012, nr..X./2012, nr..X./2012, nr..X./2012 și nr..X./2012, în care la rubrica „Descrierea serviciilor” este menționat: serviciu promovare radio intern magazinele .X., .X., .X., .X., respectiv magazinele .X. .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X. octombrie 2012; serviciu logistic 3.7% sept.2012 - oct.2012; serviciu mercantizare și administrare gamă 3.25% sept.2012-oct.2012;

- procesul-verbal de recepție a serviciilor din data de .X./2012, încheiat între S.C. .X. S.A., în calitate de beneficiar, și S.C. .X. S.A. din .X., în calitate de prestator, pentru serviciile prestate/facturate în perioada .X./ 2012 conform facturilor: nr..X./2012, nr..X./2012 și nr..X./2012, în care la rubrica „Descrierea serviciilor” este menționat: facturare cumul bonus logistic număr contract .X./2012, servicii logistice .X., bonus depozit central 1,50%; facturare cooperari cumulate număr contract .X./2012 marketing național .X. acțiuni speciale 2,50%, aniversare/evenimente număr contract .X./2012 .X.;

- procesul verbal de prestări servicii încheiat în data de .X./2013 între S.C. .X. S.A. și S.C. .X. S.R.L. din .X., în care se menționează că, în scopul îndeplinirii condițiilor de formă impuse de Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu privire la deducerea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, părțile atestă prestarea serviciilor menționate în anexa, respectiv *Listă facturi emise în perioada .X./2012-.X./2012*, în care, în ceea

ce privește factura nr..X./2012 la rubrica „Taxă” este înscris servicii impulsionează vânzări .X., iar în ceea ce privește factura nr..X./2012 la rubrica „Taxă” este înscris cheltuieli speciale marketing .X..

Din analiza proceselor-verbale de recepție a serviciilor mai sus menționate, se reține că acestea nu reprezintă, în fapt, decât o înșiruire a facturilor de prestări servicii emise de clienții de retail, cu identificarea numărului facturii, a datei de emiteră, a valorii facturate și cu descrierea succintă a denumirii serviciului, fără nicio altă mențiune din care să rezulte în concret în ce au constat serviciile facturate.

Mai mult, se reține că pe lângă aceste procese-verbale contestatara nu înțelege să depună niciun alt document/înscris în baza căruia să justifice prestarea efectivă a serviciilor facturate, respectiv necesitatea prestării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile, cum ar fi: situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare - documente cu caracter specific în funcție de natura fiecărui serviciu *prestat*.

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 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.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că simpla prezentare a unor procese-verbale de recepție a serviciilor încheiate între S.C. .X. S.A. și societățile de retail, care conțin informații lapidare, fără elemente și/sau documente de identificare concretă a modalității de efectuare a serviciilor în cauză, respectiv servicii de *publicitate, marketing/mercantizare, transport de la depozitul central la locatiile magaziiilor, raportare administrativ-financiară* - astfel cum au fost împărțite pe 4 mari categorii de către contestatară -, nu este de natură să facă dovada prestării serviciilor facturate în cauză și măsura în care sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății.

Totodată, afirmația contestatarei potrivit căreia este nejustificată aprecierea organelor de control cu privire la faptul că serviciile

nu s-ar fi prestat efectiv, argumentând în acest sens faptul că societățile de retail cu care a contractat serviciile în cauză au un bun renume pe plan național și este de notorietate că desfășoară în mod continuu acțiuni de marketing, publicitate, mercantizare etc. în scopul creșterii vânzărilor atât în beneficiul propriu cât și al clienților/furnizorilor lor, nu poate fi reținută întrucât, potrivit celor expuse mai sus, efectuarea corespunzătoare a serviciului facturat trebuie probată, or în cauză nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte modalitatea de prestare a fiecărui serviciu în funcție de natura acestuia, respectiv de *publicitate, marketing/mercantizare, transport de la depozitul central la locatiile magaziiilor, raportare administrativ-financiară*.

În ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia este nelegală condiționarea de către organele de inspecție fiscală a acordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de justificarea prestărilor prin prisma prevederilor stipulate la Titlul II – *Impozitul pe profit* din Codul fiscal, respectiv prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precizăm că, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, echipa de inspecție fiscală a procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă având în vedere nerespectarea prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar citarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor stipulate la pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal s-a făcut în vederea exemplificării documentelor în baza cărora se justifică prestarea efectivă a serviciilor, și anume *„probarea prestării efective a serviciilor putea fi efectuată printr-o serie de documente anexate la facturi și contracte, precum cele exemplificate la pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, republicată, cu modificările ulterioare.”*

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în perioada verificată, rezultă că mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de societățile de retail, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală .X. în baza



Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**B.3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de .X. S.R.L. constând în auditul pachetului de raportare financiară al societății pentru includerea în situațiile financiare consolidate ale grupului, în condițiile în care necesitatea achiziționării acestor servicii în folosul operațiunilor sale taxabile nu se justifică având în vedere că întocmirea situațiilor financiare consolidate este obligația societății-mamă.**

**În drept**, S.C. .X. S.A. este parte a grupului .X., respectiv .X., efectuând în acest sens diverse tranzacții cu societățile din grup.

În baza facturii nr..X./2012 emisă de .X., reprezentând onorarii și cheltuieli administrative pentru auditarea raportărilor de grup „în conformitate cu instrucțiunile Grupului .X.”, S.C. .X. S.A. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii au fost comandate de compania-mamă, precum și faptul că, în conformitate cu prevederile art.4-art.8 din O.M.F.P. nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, pct.3 Cap.1 din O.M.F. nr.772/2000 de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor, precum și prevederile O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, S.C. .X. S.A. avea obligația să auditeze situațiile financiare anuale doar conform reglementărilor naționale în domeniu, întocmirea situațiilor financiare consolidate fiind obligația societății mamă.

Astfel, în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate justifica necesitatea efectuării cheltuielilor privind auditul situațiilor financiare în conformitate cu standardele de contabilitate ale altor țări în scopul activității proprii, fapt pentru care au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de .X. lei (anexele nr.13).

**În drept**, sunt aplicabile prevederile stipulate la art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, citate la Cap.III lit.B.2. din prezenta decizie.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, 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 stipulate art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată 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.

Totodată, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că, față de constatarile organelor de inspecție fiscală, astfel cum au fost detaliate în prezenta decizie, la Capitolul II (Taxa pe valoarea adăugată deductibilă – lit.b), societatea susține că, atât din Scrisoarea de angajament a .X. din data de .X./2007 cât și din facturile emise, rezultă incontestabil că serviciile de audit ale raportărilor de grup către compania-mamă nu se făceau la comanda acesteia, ci potrivit instrucțiunilor/reglementărilor contabile ale acesteia. Totodată, contestatara precizează că pentru a avea acces la tranzacțiile cu societățile din grup și implicit la beneficiile ce decurg din acestea, trebuia să îndeplinească anumite cerințe, respectiv achiziționarea serviciilor de auditare necesare consolidării la nivel de grup, în conformitate cu instrucțiunile/reglementările contabile ale grupului, astfel că, prin contractarea acestor cheltuieli, își putea desfășura în condiții optime activitatea și realiza operațiuni taxabile.

Astfel, din analiza Scrisorii de angajament a .X. din data de .X./ 2007, anexată în copie la dosarul cauzei, se reține că aceasta a fost întocmită pentru a confirma termenii angajamentului încredințat societăților .X. S.R.L. și .X. S.R.L. în vederea realizării unui audit pentru S.C. .X. S.A. („Societatea”), termenii și condițiile aplicându-se serviciilor pentru exercițiul încheiat la .X./ 2007, și anume:

- Auditul situațiilor financiare ale Societății la .X./ 2007, întocmite în conformitate cu reglementările legale românești prevăzute în Ordinul nr.1752/2005 și emiterea raportului de audit aferent; aceste servicii urmau să fie prestate de .X. S.R.L.;

- Auditul pachetului de raportate financiară al Societății la .X./ 2007, întocmit în conformitate cu instrucțiunile contabile ale Grupului .X., pentru includerea în situațiile financiare consolidate ale Grupului .X. la .X./ 2007 și emiterea raportului de audit aferent; aceste servicii urmau să fie prestate de .X. S.R.L.

De asemenea, se reține că raportul de audit asupra pachetului de raportate financiară va fi adresat auditorilor Grupului .X. (.X.), iar raportul de audit asupra situațiilor financiare întocmite în conformitate cu Ordinul nr.1752/2005 va fi adresat acționarilor Societății și celor care au solicitat.

Din analiza facturii în cauză, anexată în copie la dosarul cauzei, se reține că aceasta a fost emisă de .X. S.R.L. către S.C. .X. S.A. pentru servicii constând în „onorarii auditare pachet de raportare financiară pregătit la .X./2012 în conformitate cu instrucțiunile Grupului .X. - prima tranșă” și „cheltuieli administrative”.

Totodată, se reține că o societate-mamă trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate dacă aceasta face parte dintr-un grup de societăți și îndeplinește una dintr-o serie de condiții, așa cum prevede art.11 alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit căruia:

*„(2) O societate-mamă trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate dacă aceasta face parte dintr-un grup de societăți și îndeplinește una dintre următoarele condiții:*

*a) deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă societate denumită filială;*

*b) este acționar sau asociat al unei societăți și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale societății în cauză (filială), care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor lor de vot;*

*c) este acționar sau asociat al unei societăți și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor ori asociaților societății, ca urmare a unui acord cu alți acționari sau asociați;*

*d) este acționar sau asociat și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra filialei, în temeiul unui contract încheiat cu societatea comercială în cauză ori al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte ori clauze;*

*e) societatea-mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă ori control asupra unei filiale;*

*f) este acționar sau asociat și are dreptul de a numi ori de a revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale filialei; sau*

*g) societatea-mamă și filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societatea-mamă.”*

Precizăm că prevederi identice sunt stipulate și la art.7 alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data .X./2009.

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că auditul situațiilor financiare ale S.C. .X. S.A., întocmite în conformitate cu reglementările legale românești prevăzute în Ordinul nr.1752/2005, a fost efectuat de .X. S.R.L., în timp ce în auditul pachetului de raportate financiară al S.C. .X. S.A., întocmit în conformitate cu instrucțiunile contabile ale Grupului .X., a fost efectuat de .X. S.R.L. în vederea includerii în situațiile financiare consolidate ale Grupului .X., situații financiare consolidate pe care societatea-mamă parte a grupului avea obligația să le întocmească.

Astfel, se reține că, pentru a-și consolida conturile și/sau pentru a-și întocmi propriile raportări, respectiv pentru a-și duce la îndeplinire propriile obligații legale, societatea-mamă avea nevoie de o serie de rapoarte cu informații de la societățile din grup, în speță de la S.C. .X. S.A., pregătite într-un format specific, certificate de o societate de audit.

Prin urmare, serviciile facturate de .X. S.R.L., pentru care S.C. .X. S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată, respectiv necesitatea achiziționării acestora în folosul operațiunilor taxabile ale S.C. .X. S.A. nu se justifică, acestea fiind în fapt, așa cum s-a reținut mai sus, necesare societății-mamă.

În ceea ce privește susținerea contestatarii potrivit căreia a îndeplinit condițiile de formă prevăzute la art.146 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, respectiv deține facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere faptul că prin prevederile invocate sunt

reglementate numai cerințele de formă, or, așa cum s-a precizat mai sus, acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată a fost condiționată de legiuitor de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, astfel că, atâta timp cât societatea nu a îndeplinit cerințele de fond, îndeplinirea sau nu a cerințelor de formă nu este suficientă pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în perioada verificată, rezultă că mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de .X. S.R.L. constând în auditul pachetului de raportare financiară al societății pentru includerea în situațiile financiare consolidate ale grupului .X., fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**B.4. În ceea ce privește solicitarea contestatarii de anulare în parte a actelor atacate cu privire la cuantumul penalităților de întârziere cu recalcularea acestora**, motivată de faptul că organele de inspecție fiscală au aplicat în mod eronat cota de 15% pentru întreaga sumă de .X. lei, întrucât aceasta se compune din taxa pe valoarea adăugată neacceptată la deducere aferentă lunilor .X., .X. și .X., fiecare cu scadența în ziua de 25 ale lunii următoare, or potrivit art.120<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală, penalitatea de 15% se aplica numai asupra taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii .X., se rețin următoarele:

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în perioada .X./2012-.X./2012, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de penalități de întârziere în sumă de .X. lei, situația privind modul de calcul al acestor accesorii fiind detaliată la anexa nr.15 la raportul de inspecție fiscală.

Astfel, din analiza anexei nr.15 - *Situație calcul majorări de întârziere/dobânzi pentru T.V.A. stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală S.C. .X. S.A. .X./2012-.X./2012*, rezultă că organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere în sumă de .X. lei (.X. x

15%) prin aplicarea nivelului penalităților de întârziere de 15% asupra cuantumului de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în perioada .X.-.X..

Totodată, din analiza anexei nr..X., rezultă că obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sumă totală de .X. lei aveau scadența în datele de .X./2012, .X./2012 și .X./2012, și anume:

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru luna .X. în sumă de .X. lei avea scadența în data de .X./2012;
- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru luna .X. în sumă de .X. lei avea scadența în data de .X./2012;
- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru luna .X. în sumă de .X. lei avea scadența în data de .X./2012.

În perioada supusă verificării, respectiv în datele de .X./2012 și .X./2012, societatea a depus deconturile de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare nr..X. și nr..X., prin care a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei.

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de .X./ 2013:

*„(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

*a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

*c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse. ”*

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale, se datorează penalități de întârziere, nivelul penalităților de întârziere stabilindu-se în funcție de numărul de zile scurse de la scadență până la data la care se realizează stingerea, astfel :

- dacă stingerea obligațiilor fiscale principale se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse ;
- dacă stingerea obligațiilor fiscale principale se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse ;
- dacă stingerea obligațiilor fiscale principale nu se realizează în termen de 90 de zile de la scadența acestora, după împlinirea acestui termen, nivelul penalităților de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

Totodată, sunt aplicabile prevederile art.122 din același act normativ:

*„În cazul creanțelor fiscale stinse prin compensare, dobânzile și penalitățile de întârziere sau majorările de întârziere, după caz, se calculează până la data prevăzută la art. 116 alin. (4).”*

și ale art.116 alin.(1), alin.(4), alin.(5) lit.b) și alin.(6):

*„(1) Prin compensare se sting creanțele statului sau unităților administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, cu condiția ca respectivele creanțe să fie administrate de aceeași autoritate publică.*

*(4) Dacă legea nu prevede altfel, compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile.*

*(5) În sensul prezentului articol, creanțele sunt exigibile:*

*b) la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, în limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii;*

*(6) Compensarea se constată de către organul fiscal competent, la cererea debitorului sau din oficiu. Dispozițiile art. 115 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, creanțele fiscale se sting prin compensare, care se constată de către organul fiscal competent la cererea debitorului sau din oficiu, iar compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile. Totodată, creanțele sunt exigibile la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune

de rambursare, în limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii.

În consecință, având în vedere că cele de mai sus, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere prin aplicarea nivelului penalităților de întârziere de 15% asupra cuantumului de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în lunile .X., .X. și .X., în condițiile în care aceste debite aveau scadență în datele de .X./2012, .X./2012 și .X./2012, iar în data de .X./2012 societatea a depus decontul de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, prin care a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./2013** emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, **în ceea ce privește suma de .X. lei** reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la recalcularea cuantumului penalităților de întârziere datorate bugetului general consolidat, având în vedere că nu pot fi pretinse obligații fiscale accesorii pentru o perioadă în care existau la dispoziția organului fiscal sume care ar fi acoperit total/parțial suma datorată, în limita acesteia.

**B.5. Referitor la dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, se reține că stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", iar întrucât, în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată, **contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013** a fost respinsă ca neîntemeiată iar prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al acestor accesorii în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta **se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei, cu titlu de accesorii**, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

**C. În ceea ce privește obligațiile de plată accesorii în sumă de .X. lei stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr..X./2014**, se rețin următoarele:



Baza de calcul a acestor accesorii o reprezintă, conform anexei la Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr..X./2014, deconturile de TVA nr..X./2013, nr..X./2013, nr..X./2013, nr..X./2013, nr..X./2013 depuse de contribuabil, organele fiscale utilizând plățile efectuate de contribuabil în contul obligațiilor curente pentru stingerea taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr..X./2013.

Prin Decizia nr..X./2014, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a constatat că în data de .X./2012 și respectiv în data de .X./2012 societatea a depus deconturi cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, sume care ar fi putut stinge obligația suplimentară cu titlu de TVA stabilită prin Decizia de impunere nr..X./2013.

În consecință, prin Decizia nr..X./2014 s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2013 în ceea ce privește dobânzile/majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală pe baza informațiilor furnizate de organele de administrare să procedeze la recalcularea cuantumului dobânzilor/majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ținând seama de faptul că dreptul contribuabilului la rambursarea taxei pe valoarea adăugată se naște la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare în limita sumei aprobate la rambursare.

Întrucât suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată aprobată la rambursare în urma depunerii deconturilor de TVA nr..X. din data de .X./2012 și nr..X. din data de .X./2012 este de .X. lei, mai mare decât taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr..X./2013 și având în vedere că perioada de calcul a accesoriiilor din Decizia de impunere nr..X./2013 și din Decizia de impunere nr. .X./2013 se suprapune parțial, se reține că în perioada de calcul a accesoriiilor din Decizia de impunere nr..X./2013 contribuabilului i se cuveneau la rambursare sume mai mari decât cele pe care le datora.

Având în vedere cele reținute mai sus, faptul că organul de soluționare a contestației nu poate reface toate stingerile operate de organele fiscale în perioada de calcul a accesoriiilor, se impune, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, desființarea **Deciziei**

**referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr..X./2014 în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată**, pentru a da posibilitatea organelor fiscale să reanalizeze stingerile pentru obligația cu titlu de TVA pentru perioada .X./2013-.X./2013 pentru a nu ne afla în situația în care, în perioada de calcul a accesoriilor din Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr..X./2014, contestată, la dispoziția organelor fiscale să se regăsească sume neutilizate în stingere și care ar fi putut stinge în tot sau în parte obligațiile cu titlu de TVA care au generat accesoriile contestate.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **D E C I D E**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

**2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată**, urmând ca organele de inspecție fiscală pe baza informațiilor furnizate de organele de administrare să procedeze la recalcularea cuantumului obligațiilor fiscale accesorii datorate bugetului general consolidat, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și să emită un nou act administrativ fiscal.

**3. Desființarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr..X./2014 în ceea ce privește**

**suma de .X. lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele fiscale să reanalizeze calculul obligațiilor fiscale accesorii pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare avute în vedere prin decizia de calcul accesorii desființată, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în perioada de calcul a accesoriilor.

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

**DIRECTOR GENERAL**