



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



ANAF

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA NR. / .06.2019
privind soluționarea contestației formulate de
X
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -Direcția Generală
de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 000/2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr.000/2019 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 000/2019, asupra contestației formulate de **X**.

X contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **0 lei**, reprezentând:

- 0 lei impozit pe profit;
- 0 lei TVA.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia de impunere nr.000/2018 a fost comunicată societății prin remitere sub semnătură, potrivit mențiunii olografe a reprezentantului societății de pe adresa de comunicare a actelor administrativ fiscale nr.000/2018, anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă sub nr.000 potrivit ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de

Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **X**, numita în prezenta **X**.

De asemenea, în temeiul art.276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatarea a solicitat **susținerea orală a contestației formulate**, procedură care a avut loc în 2019, fiind întocmit în acest sens *Proces verbal*, aflat la dosarul cauzei.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018, societatea susține următoarele:

1. Nelegalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală generate de depășirea duratei în care echipa de inspecție fiscală avea obligația legală de finalizare a inspecției fiscale:

- decizia de impunere contestată a fost emisă cu încălcarea dispozițiilor art.126 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depășit dublul duratei perioadei legale de desfășurare a inspecției fiscale;
- inspecția fiscală s-a desfășurat pe o perioadă de 527 de zile, raportat doar până la data discutiei finale, respectiv 546 zile raportat până la data finalizării inspecției fiscale;
- dublul duratei legale de efectuare a inspecției fiscale a fost depășit, iar stabilirea dublului duratei legale de desfășurare a inspecției fiscale se face prin raportare la prevederile alin.1 al art.126 din Codul de procedură fiscală, fără a fi relevante perioadele de suspendare a inspecției fiscale întrucât textul de lege face trimitere strict la perioadele prevăzute la alin.1, iar nu la condițiile privind durata efectuării inspecției fiscale;
- organele de inspecție fiscală aveau obligația să înceteze inspecția fiscală, fără a mai emite raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, având în vedere că la această dată s-a împlinit dublul duratei legale de desfășurare a inspecției fiscale așa cum prevede art.126 alin.2 din Codul de procedură fiscală;
- având în vedere că raportul de inspecție fiscală a fost emis și comunicat societății- acesta fiind deci momentul finalizării efective a inspecției fiscale, termenul de 360 zile a fost depășit prin raportare la această dată cu 14 zile;
- nerespectarea termenului imperativ în care se impune a fi finalizată inspecția fiscală afectează în mod direct legalitatea desfășurării inspecției fiscale, cu consecința directă și firească a afectării legalității constatarilor organului fiscal și nulitatea actelor administrativ fiscale emise.

2. Nelegalitatea Anexei la decizia de impunere ca urmare a erorilor de calcul comise la emiterea acesteia în privința impozitului pe profit aferent

anilor 2011-2012, erori care ar conduce la stabilirea unor obligatii fiscale accesorii mai mari:

- in ceea ce priveste sumele stabilite suplimentar la calculul impozitului pe profit pentru perioada 2011-2012 exista diferente intre sumele aferente acestei perioade incluse in raportul de inspectie fiscala si cele incluse in anexa 20 la raportul de inspectie fiscala si mai ales in Anexa privind termenul scadent al obligatiilor fiscale stabilite suplimentar de catre organele de inspectie fiscala la decizia de impunere;
- impozitul pe profit suplimentar inclus in Anexa la decizia de impunere in suma totala de 0 lei aferent anului 2011 este incorect, intrucat acesta nu tine cont de pierderea fiscala de recuperat din anii precedenti in suma de 0 lei care reduce corespunzator rezultatul fiscal al societatii inainte de reintregirea cheltuielilor nedeductibile, conform raportului de inspectie fiscala in suma de 0 lei, ci doar de suma cheltuielilor nedeductibile impuse conform control, majorand astfel impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2011 cu suma de 0 lei;
- Anexa la decizia de impunere este eronata, impozitul stabilit suplimentar pentru anul 2011 fiind in suma de 0 lei si nu in suma de 0 lei asa cum s-a indicat in cuprinsul acesteia;
- impozitul pe profit suplimentar inclus in Anexa la decizia de impunere in suma de 0 lei aferent anului 2012 este incorect, intrucat acesta tine cont de pierderea fiscala de recuperat din anii precedenti (2011) in suma de 0 lei care a fost negata conform ajustarilor aferente anului 2011 conform controlului, reducand astfel impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2012 cu suma de 0 lei;
- urmare inregistrarii acestor erori organele fiscale urmeaza sa impuna societatii obligatii fiscale accesorii mai mari decat obligatiile fiscale ce ar fi fost determinate daca erorile evidentiata nu ar fi fost incidente.

3. Argumente cu privire la nelegalitatea si netemeinicia negarii dreptului de deducere a TVA in suma de 0 lei aferenta facturilor emise in perioada 2012-2013 de Y:

- in perioada 2012-2013 societatea a achizitionat servicii de inchiriere a unui bun imobil constand intr-un depozit frigorific, depozit ambiental si facilitatile auxiliare asociate, de la Y;
- urmare a neprezentarii de catre societate in cadrul inspectiei fiscale a unei copii a notificarii de taxare depusa de furnizor, organele de inspectie fiscala au negat dreptul de deducere a TVA care a fost achitata de societate catre furnizor, in baza facturilor emise si pentru care ulterior X si-a exercitat dreptul de deducere;
- in materia scutirilor de TVA pentru serviciile de inchiriere de bunuri imobile sunt aplicabile prevederile art.141 alin.2 lit.e, alin.3, art.134¹ alin.1 si alin.9, art.134² alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile

ulterioare, respectiv pct.38 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv art.135 alin.1 lit.1, art.137 si art.63 din Directiva TVA;

- abordarea organelor de inspectie fiscala este contrara dispozitiilor legale, intrucat dreptul de deducere a TVA nu poate fi negat pentru neprezentarea de catre beneficiar a copiei de pe notificarea privind optiunea de taxare, ci numai pentru nedepunerea notificarii, in conditiile pct.40 alin.2 teza a 2-a din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;
- faptul ca societatea nu a fost in masura sa identifice in arhiva sa notificarea de taxare din motive obiective, respectiv perioada foarte veche de timp si faptul ca parte din arhiva a fost afectata iremediabil de incendiu, nu poate aduce atingere dreptului de deducere a TVA cat timp notificarea a fost depusa la organul fiscal;
- organele de inspectie fiscala aveau obligatia in virtutea rolului activ prevazut la art.7 si art.12 din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sa verifice in evidentele sale existenta notificarii si sa obtina o copie a acesteia si nu sa procedeze in mod nejustificat la negarea dreptului de deducere a TVA;
- dispozitiile pct.40 alin.2 teza a 2-a din Normele metodologice aferente art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevad neacordarea dreptului de deducere in situatia in care notificarea nu este depusa la organul fiscal si nu in situatia in care beneficiarul nu poate prezenta copia acesteia;
- deducerea TVA ia nastere la nivelul X la data exigibilitatii si nu in functie de data depunerii sau de data primirii copiei de pe notificarea transmisa de vanzator, astfel X nu poate fi penalizata in sensul anularii dreptului de deducere a TVA in situatia in care nu detine o copie a notificarii de taxare depusa de catre Y;
- interpretarea organelor de inspectie fiscala in sensul ca prezentarea copiei notificarii privind optiunea de taxare ar fi o conditie pentru acordarea dreptului de deducere contravine legislatiei europene, respectiv jurisprudentei CJUE prin care s-a reiterat faptul ca principiul neutralitatii TVA impune ca deducerea taxei aferenta intrarilor sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de persoana impozabila;
- faptul ca depunerea notificarii si transmiterea unei copii a acesteia sunt cerinte formale rezulta chiar din formularea utilizata de legiuitor in cuprinsul normelor metodologice care statueaza ca notificarea poate fi depusa oricand dupa momentul efectuarii tranzactiei pentru care s-a optat in sensul aplicarii regimului de taxare, inclusiv in cursul derularii inspectiei fiscale, fara ca depunerea cu intarziere a acestei notificari sa afecteze dreptul de deducere a TVA;
- in contextul in care furnizorul serviciului de inchiriere a mentionat TVA pe facturile emise, a colectat aceasta taxa si a achitat-o catre bugetul de stat, aspect care nu a fost contestat de organele de inspectie fiscala, societatii trebuie sa ii fie acordat dreptul de deducere, in caz contrar bugetul de stat s-ar regasi in situatia unei imbogatiri fara justa cauza, intrucat este ignorat faptul ca TVA

refuzata la deducere a fost colectata de Y si virata catre bugetul de stat, iar in speta nu s-a pus in discutie existenta unei fraude;

- furnizorul s-a radiat in anul 2016 si astfel X s-a aflat in imposibilitatea de a obtine o copie a acestei notificari;

- avand in vedere ca bunul inchiriat a fost folosit in scopul operatiunilor taxabile ale societatii rezulta ca orice excludere a dreptului de deducere a TVA aferenta acestor achizitii in baza unor conditii pur formale, reprezinta o incalcare flagranta a neutralitatii TVA;

- in masura in care nu se vor admite argumentele referitoare la dreptul de deducere a TVA aferenta serviciilor de inchiriere, societatea solicita stabilirea corecta a bazei de impozitare pentru impozitul pe profit prin luarea in considerare ca deductibila la calculul impozitului pe profit a cheltuielii cu acest TVA.

4. Argumente cu privire la nelegalitatea neacordarii dreptului de deducere a cheltuielii in cuantum de 0 lei, respectiv 0 lei la calculul impozitului pe profit si neacordarea dreptului de deducere a TVA in cuantum de 0 lei, respectiv 0 lei aferenta serviciilor de transfer de responsabilitate prestate de Z in perioada 2012-2016, respectiv V in perioada ianuarie-decembrie 2016:

- societatea a incheiat in calitate de beneficiar contracte prin care a transferat responsabilitatea privind modul de gestionare a indeplinirii obligatiilor de valorificare si reciclare a deeurilor de ambalaje cu Z si V, incheiate in baza legislatiei specifice in domeniul Fondului pentru mediu, respectiv art.9 alin.5, din OUG 195/2005, art.11 alin.2 din OUG 196/2005, art.16 alin.2 si alin.4 din HG nr.621/2005, respectiv art.16 alin.2 si alin.4 din Legea nr.249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor si a deeurilor de ambalaje in vigoare incepand cu 2015;

- avand in vedere volumul activitatii desfasurata de X si faptul ca la nivelul sau nu exista resursele umane si tehnice pentru care sa asigure posibilitatea gestionarii indeplinirii in mod individual a obiectivelor de valorificare/reciclare a deeurilor de ambalaje, societatea a implementat varianta obligatorie prevazuta de legislatia in domeniul Fondului pentru mediu, transferand responsabilitatile in acest domeniu catre un operator economic autorizat de catre autoritatea publica centrala pentru protectia mediului;

- la semnarea contractului de prestari servicii intre X si Z si V, partile au folosit intocmai standardul de contract verificat si aprobat de catre Agentia Nationala a Protectiei pentru Mediu la momentul autorizarii celor 2 furnizori de servicii pentru preluarea responsabilitatilor de gestionare a deeurilor de ambalaje;

- nu se poate proceda la negarea deductibilitatii cheltuielilor reprezentand contravaloarea serviciilor achitate de X intrucat sunt indeplinite toate conditiile prevazute de art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind

Codul fiscal, pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal;

- serviciile au fost executate in baza unor contracte valabil incheiate intre parti, serviciile sunt justificate cu documente, respectiv facturi emise de furnizori, estimarile pentru fiecare an a cantitatilor de ambalaje puse pe piata de catre X in functie de material, raportarile/adresele lunare trimise de furnizori asupra modului de indeplinire a obiectivelor lunare in numele societatii, iar cheltuielile efectuate cu serviciile prestate au fost necesare desfasurarii activitatii societatii;

- in situatia in care X nu ar fi achizitionat aceste servicii nu numai ca ar fi incalcat prevederile legale imperative, dar mai mult societatea ar fi fost obligata si la plata unei contributii la Fondul de Mediu intr-un quantum semnificativ, fiind astfel diminuate veniturile impozabile;

- prin transferul responsabilitatii furnizorii au preluat calitatea de persoana obligata la plata contributiei la Fondul de Mediu pentru cazul in care nu sunt atinse obiectivele de valorificare/reciclare ale societatii, asa cum prevad dispozitiile art.9 alin.1 lit.v din OUG nr.196/2005;

- din momentul incheierii contractelor de transfer de responsabilitate societatea nu mai are nicio obligatie de a se ingriji de cantitatile de ambalaje reciclate, daca au fost reciclate total sau partial, intrucat aceste sarcini nu mai sunt potrivit legii in atributia sa, ci a Z, respectiv V, iar remunerarea serviciilor de transfer a responsabilitatii s-a efectuat in functie de cantitatile de ambalaje introduse pe piata de X asa cum au fost comunicate de furnizori si nu in functie de cantitatile efectiv reciclate de catre acestia;

- societatea nu avea nicio obligatie legala sau contractuala de a urmari cantitatile de deseuri reciclate sau de a solicita informatii suplimentare de la furnizori, intrucat nu acesta era serviciul achizitionat, ci un serviciu de transfer de responsabilitate;

- serviciile prestate de Z si V sunt direct legate de operatiunile taxabile derulate de societate si sunt indeplinite legale pentru deducerea TVA, inclusiv premisele faptului generator al exigibilitatii TVA, asa cum sunt prevazute la art.145 alin.2, art.146 alin.1, art.134 ^1 alin.7 si alin.8, art.134^2 alin.1 si alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.297 alin.4 lit.a, art.299 alin.1 lit.a si alin.2, art.281 si art.282 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- serviciile au legatura directa si imediata cu activitatea economica desfasurata de societate, respectiv achizitia de materii prime si materiale in vederea productiei de produse alimentare ambalate si distributia acestora;

- pentru ca TVA sa fie deductibila la beneficiar, acesta trebuie sa demonstreze ca serviciile achizitionate au fost in folosul operatiunilor impozabile si taxabile, fapt demonstrat de societate, iar prin argumentele formulate de organele de inspectie fiscala se impun conditii suplimentare pentru acordarea dreptului de deducere a TVA care nu sunt prevazute de legea nationala si europeana in materie de TVA;

- prin faptul ca prestatorii Z si V au comunicat lunar catre X rapoartele privind indeplinirea obiectivelor asumate si prin plata facturilor efectuata de societate s-au indeplinit premisele faptului generator, asa cum sunt ele definite de legislatia nationala si cum au fost statuate prin hotararile CJUE.

5. Argumente cu privire la nelegalitatea stabilirii de TVA suplimentara de catre organele de inspectie fiscala in suma de 0 lei ca urmare a reincadrarii discounturilor acordate drept servicii prestate de distribuitori in beneficiul X:

- societatea indeplineste prevederile legale cu privire la incadrarea unei operatiuni in sfera de aplicare a TVA, respectiv art.137 alin.1 lit.a, art.138 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.286 alin.1 lit.a, art.287 li.t din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.31 alin.1 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;

- reducerile de pret sunt aferente unor prestari de servicii efectuate de distribuitori doar in masura in care aceste plati ar remunera activitati pe care distribuitorii sa le efectueze suplimentar fata de activitatea de distributie, respectiv activitati care sa nu reprezinte o componenta intrinseca a achizitiei, respectiv revanzarii de produse;

- reducerile aferente capitalului de lucru remunereaza componente ale comisionului de distributie la care este indreptatit in mod obisnuit orice distribuitor care achizitioneaza produse de la X in vederea revanzarii;

- reducerea pentru numar de agenti de vanzare agreeat nu remunereaza o prestare de servicii efectuata de distribuitor in beneficiul X, singurul avantaj economic conferit de acordarea acestei reduceri este acela de atingere a obiectivelor privind volume si cifra de afaceri comunicate de X distribuitorului si respectiv de vanzare a produselor X, astfel aceasta reducere este direct legata de revanzarea marfurilor;

- nu exista o legatura intre sumele platite de X cu titlu de „reducere pentru date vanzari si stoc” si o prestare de servicii efectuata de distribuitor in beneficiul X, ci reprezinta o functie esentiala pe care un distribuitor trebuie sa o indeplineasca in vederea revanzarii produselor si nu poate fi tratata distinct de activitatea de achizitie si de revanzare a produselor, astfel reducerea pentru dezvoltare si rapoarte este direct legata de revanzarea marfurilor ;

- scopul X nu este de a achizitiona un serviciu logistic de la distribuitori, intrucat activitatea logistica este o obligatie asumata de distribuitori in baza contractului incheiat cu societatea si nu se poate considera ca acestia efectueaza servicii logistice care ar fi fost de fapt in sarcina X;

- reducerea pentru suport comercial nu poate fi asociata unor prestari de servicii efectuata de distribuitori, scopul acesteia fiind de a permite distribuitorului sa

acorde anumite reduceri de pret catre clientii sai si impulsionearea vanzarilor, astfel aceasta reducere este direct legata de revanzarea marfurilor;

- reducerile de pret acordate de X au drept scop oferirea unor stimulente in vederea indeplinirii obiectivelor de vanzari si trebuie facturate cu semnul minus, raportat la jurisprudenta CJUE, respectiv cauza C-591/10-Littlewoods Limited si a interpretarii date de Ministerul Finantelor Publice;

- constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la reincadrarea operatiunilor efectuate de societate sunt nelegale, intrucat acestea s-au limitat la invocarea prevederilor legale care privesc reincadrarea unei operatiuni fara sa precizeze care este motivul pentru care reducerile acordate distribuitorilor nu ar avea scop economic;

- prin diminuarea bazei de impozitare a TVA urmare a acordarii discounturilor, societatea nu a urmarit obtinerea unui avantaj fiscal;

- principiul neutralitatii TVA enuntat la art.3 din Codul fiscal si prezentat in detaliu de jurisprudenta CJUE in materie de TVA, implica faptul ca TVA trebuie sa aiba un efect neutru, respectiv sa conduca la acelasi rezultat final indiferent de numarul de intermediari, prin mecanismul exercitarii dreptului de deducere;

- in ipoteza in care se considera ca reducerile de pret ar avea natura unor servicii prestate de distribuitori si atunci acestea ar fi trebuit facturate cu semnul plus, organele de inspectie fiscala aveau obligatia sa stabileasca unitar si complet tratamentul fiscal rezultat in urma reincadrarii si prin urmare ar fi trebuit sa acorde societatii dreptul de deducere pentru TVA aferenta acestor servicii in cuantum de 0 lei.

6. Argumente cu privire la nelegalitatea stabilirii de catre organele de inspectie fiscala a TVA suplimentara in suma de 0 lei aferenta bunurilor acordate de X drept premii in cadrul campaniilor promotionale organizate in perioada 2012-2016:

- societatea nu avea obligatia de a auto-colecta TVA aferenta contravalorii bunurilor acordate drept premii in cadrul campaniilor promotionale, avand in fapt drept integral de deducere in conformitate cu prevederile art.145 alin.3 coroborat cu prevederile art.128 alin.8 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.297 alin.4 si art.270 alin.8 lit.b din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal;

- X organizeaza campaniile promotionale in scopuri direct legate de desfasurarea activitatii economice astfel ca se impune acordarea dreptului de deducere a TVA in legatura cu produsele si serviciile achizitionate si acordate catre consumatorii finali care au achizitionat produse X;

- conditia pe care un consumator trebuie sa o indeplineasca pentru a primi produse si servicii cu titlu gratuit este in sine un fapt care arata ca acordarea gratuita a premiilor este strans legata de achizitia de produse X si implicit demonstreaza legatura directa cu activitatea economica derulata de societate;

- toate campaniile promotionale presupun achizitionarea unor produse X pentru a accede la premiul pus in joc. In prezenta unor asemenea premii/campanii consumatorii sunt stimulati sa cumpere mai multe produse pentru a-si maximiza sansele de a castiga premiul si in acest fel vanzarile de produse X pe durata companiei cresc semnificativ;
- dovada incontestabila a faptului ca toate cheltuielile cu premiile acordate in cadrul campaniilor promotionale au fost efectuate in scopul cresterii vanzarilor, o reprezinta volumul incasarilor pe durata campaniilor, incasari care nu numai ca acopera costul acestor premii ci mai mult genereaza o marja de profit semnificativa;
- organele de inspectie fiscala au invocat in mod eronat prevederile pct.6 alin.9 lit.a din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu privire la acordarea gratuita a bunurilor in scopul stimulării vanzarilor, in conditiile in care societatii ii sunt aplicabile conditiile prevazute la lit.b din cadrul aceleasi norme, care nu contine niciun fel de restrictii cu privire la tipul bunurilor acordate cu titlu gratuit sau valoarea acestora raportat la achizitia de produse X;
- acordarea gratuita a bunurilor de catre societate in cadrul campaniilor promotionale nu poate fi asimilata unei livrari de bunuri efectuata cu plata, iar societatea nu are obligatia de a auto colecta TVA aferenta acordarii cu titlu gratuit a acestor bunuri.

7. In masura in care argumentele cu privire la TVA suplimentara aferenta serviciilor de inchiriere si/sau respectiv aferenta premiilor acordate in cadrul campaniilor promotionale nu ar fi fost acceptate de DGAMC, aceasta avea obligatia de a considera TVA in cuantum de 0 lei ca fiind o cheltuiala deductibila pentru calculul rezultatului fiscal si de a recalcula obligatia cu impozitul pe profit aferent prin stabilirea in minus in decizia de impunere a sumei de 0 lei cu titlu de impozit pe profit:

- in coformitate cu prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1 si alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.25 alin.1 din Legea nr .227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.23 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal si art.13 lit.h din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, o cheltuiala cu TVA aferenta unor cheltuieli deductibile si inregistrata pe costuri reprezinta o cheltuiala deductibila pentru calculul impozitului pe profit, intrucat este inregistrata pe costuri ca urmare a aplicarii unei reguli exprese de excludere de la dreptul de deducere a TVA in conformitate cu prevederile titlului VI -TVA;
- decizia de impunere emisa este nelegala intrucat organele de inspectie fiscala au ignorat slicitarea societatii de stabilire in minus a impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2011-31.12.2016 ca urmare a includerii in categoria cheltuielilor deductibile a TVA aferenta serviciilor de inschiriere si a premiilor acordate in cadrul campaniilor promotionale, fiind astfel incalcate dispozitiile art.113 din

Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

8. O pinia societatii cu privire la ajustarile de preturi de transfer stabilite de organele de inspectie fiscala:

- societatea nu este de acord cu ajustarile in valoare de 0 lei efectuate de catre organele de inspectie fiscala in legatura cu tranzactiile desfasurate cu parti afiliate in perioada 2011-2015;
- in ceea ce priveste licentierea drepturilor de proprietate intelectuala de catre parti afiliate catre X, societatea nu este de acord cu abordarea organelor de inspectie fiscala de a respinge metoda de calcul a ratelor de redeventa utilizate, respectiv pe baza ratelor de redeventa medii anuale pentru toate categoriile de produse si de a efectua o analiza pe baza ratelor de redeventa lunare pentru fiecare categorie de produs in parte;
- avand in vedere ca acordurile incheiate intre X si partile sale afiliate pentru licentierea drepturilor de proprietate intelectuala prevad in anumite perioade rate de redeventa diferite in functie de tipul produselor alimentare si al bauturilor non-alcoolice si ca intervalele intercuartilare de rate de redeventa la nivel de piata incluse in DPT1 si DPT2 au fost calculate pe baza unor rate de redeventa aferente unui mix de tipuri de produse din aceeasi categorie, intrucat nu a fost posibila determinarea de intervale intercuartilare separate pentru fiecare tip de produs, pentru a creste gradul de comparabilitate si pentru a evita denaturarea rezultatelor analizei de comparabilitate, s-a considerat necesar determinarea unei rate de redeventa medie pentru fiecare contract in parte pentru toate tipurile de produse;
- ajustarile efectuate de organele de inspectie fiscala au vizat redeventele platite catre W;
- abordarea organelor de inspectie fiscala de a testa ratele de redeventa individuale pentru fiecare tip de produs prin raportare la intervalul de rezultate la nivel de piata calculat pe baza unor rate de redeventa aferente unui mix de tipuri de produse din categoria produselor alimentare si bauturilor non-alcoolice are ca efect diminuarea gradului de comparabilitate dintre ratele de redeventa percepute catre X si ratele de redeventa identificate de catre societate, in loc sa duca la cresterea acestuia, fiind incalcate prevederile pct.3.9 din Liniile directoare OECD;
- evaluarea lunara a ratelor de redeventa nu este relevanta din moment ce practica cu privire la testarea unor astfel de tranzactii este pe baza anuala;
- in ceea ce priveste activitatea de distributie, X este impotriva respingerii de catre organele de inspectie fiscala a anumitor companii acceptate ca si comparabile in analiza preturilor de transfer, intrucat nu respectau criteriul de independenta la momentul desfasurarii inspectiei fiscale sau desfasurau activitati care nu erau comparabile;

- societatea considera ca utilizarea de catre organele de inspectie fiscala a informatiilor actualizate din baza de date Orbis, care nu erau disponibile X la momentul documentarii preturilor de transfer, determina rezultate denaturate ale analizei si concluzii diferite;
- in documentarea preturilor de transfer a fost efectuata o selectie manuala calitativa a companiilor comparabile si au fost utilizate informatii disponibile in mod public cu privire la obiectul de activitate al tuturor companiilor din setul de companii potential comparabile;
- la calculul ajustarilor in legatura cu activitatea de distributie organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa ia in considerare ajustarile de preturi de transfer deja efectuate cu privire la cheltuielile inregistrate de societate in legatura cu tranzactiile de licentiere si sa elimine din totalul bazei de costuri cheltuielile considerate nedeductibile, astfel incat sa fie evitata dubla impozitare;
- argumentul organelor de inspectie fiscala potrivit caruia nu pot fi eliminate din baza de cost cheltuielile nedeductibile rezultate in urma ajustarii cheltuielilor operationale intrucat o ajustare similara nu a fost efectuata companiilor comparabile in lipsa unor informatii relevante disponibile public, este eronat, intrucat companiile selectate sunt considerate independente si prin natura lor nu pot fi supuse unor ajustari ale cheltuielilor operationale din perspectiva preturilor de transfer;
- X considera ca evenimentele exceptionale care au avut un impact negativ asupra marjei operationale obtinute din activitatea de distributie in anul 2011 si 2014 ar trebui luate in considerare;
- in urma punctului de vedere formulat de societate organele de inspectie fiscala au acceptat sa pastreze in setul de companii comparabile, pentru perioada 2015-2016, o parte din acele companii pentru care initial au considerat ca nu exista informatii disponibile, astfel ar fi trebuit sa actualizeze intervalele intercuartilare ale rezultatelor de piata pentru perioada 2013-2016, dar Anexa 35 la raportul de inspectie fiscala cu privire la preturile de transfer nu contine calculul actualizat al intervalor intercuartilare si implicit al ajustarilor preturilor de transfer, iar in raportul de inspectie fiscala anumite sectiuni nu au fost actualizate pentru a reflecta modificarile aduse de organele de inspectie fiscala dupa punctul de vedere;
- societatea nu a avut la dispozitie toate informatiile pentru a analiza ajustarile efectuate de organele de inspectie fiscala.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate de organele de inspectie fiscală din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la X, s-a întocmit Raportul de inspectie fiscală nr. 000/2018 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.000/2018, constatându-se următoarele deficiente contestate:

Perioada supusa inspectiei fiscale: 2011-2016 pentru impozitul pe profit, respectiv 2012-2016 pentru TVA.

1. Referitor la relatiile comerciale derulate intre X si furnizorul Z, s-au constatat urmatoarele:

In 2010 U a incheiat contractul nr.000 cu societatea Z, obiectul contractului fiind transferarea de la Beneficiar la Prestator a responsabilitatii privind modul de gestionare a indeplinirii obligatiilor de valorificare si reciclare a deseurilor de ambalaje, respectiv a obligatiei de raportare a informatiilor privind gestionarea ambalajelor si deseurilor de ambalaje, obligatii ce revin Beneficiarului potrivit prevederilor HG nr. 621/2005.

Contractul a intrat in vigoare la data de 2010 si a fost prelungit, prin acte aditionale anuale pana la data de 2015.

In 2016 X a incheiat contractul nr. 000 cu Z , obiectul contractului fiind acelasi cu al contractului incheiat in data de 2010.

Contractul a intrat in vigoare in 2016 si a fost valabil in 2016, urmand a se prelungi automat daca nu era denuntat de catre nicio parte contractanta.

X a inregistrat si considerat deductibila o cheltuiala cu servicii de valorificare a ambalajelor introduse pe piata interna pentru care nu a facut dovada prestarii efective a serviciului de valorificare deseuri de catre Z.

Astfel, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru suma de 0 lei reprezentand cheltuiala cu servicii de valorificare deseuri de ambalaje introduse pe piata interna pentru care nu au fost prezentate documente justificative privind prestarea efectiva a serviciului de catre Z, in perioada 2011 – 2016, in baza prevederilor art. 21 alin. (1), alin. 4 lit. m, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

Totodata, in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a), coroborat cu prevederile art. 134¹ alin. (1) si alin.(7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale art. 281 alin. (1) si alin. (7), coroborat cu prevederile art. 282 alin. (1) si cu prevederile art. 297 alin. (1) si alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu se acorda drept de deducere pentru suma de **0 lei** reprezentand TVA aferenta serviciilor de valorificare deseuri pentru care societatea nu a prezentat documente justificative privind prestarea efectiva a serviciului de catre Z, in perioada 2012– 2016.

2. Referitor la relatiile comerciale derulate intre X si furnizorul V, s-au constatat urmatoarele:

In 2016 X a incheiat contractul nr.000 cu V, obiectul contractului fiind transferarea de la Beneficiar (X) la Prestator (V) a responsabilitatii privind modul de gestionare a indeplinirii obligatiilor de valorificare si reciclare a deseurilor de ambalaje, respectiv a obligatiei de raportare a informatiilor privind gestionarea

ambalajelor si deseurilor de ambalaje, obligatii ce revin Beneficiarului potrivit prevederilor Legii nr. 249/2015.

Contractul a intrat in vigoare la data semnarii acestuia de catre ambele parti, respectiv 2016 si a fost valabil in anul 2016.

X a inregistrat si considerat deductibila o cheltuiala cu servicii de valorificare a ambalajelor introduse pe piata interna, pentru care nu a facut dovada prestarii efective a serviciului de catre V, asa cum este aceasta prevazuta la art. 72 si art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, nu s-a acordat drept de deducere pentru suma de **0 lei** reprezentand cheltuiala cu servicii de reciclare pentru care nu au fost prezentate documente justificative privind prestarea efectiva a serviciului de catre V, in anul 2016, in baza prevederilor art. 21 alin. (1), alin. 4 lit. m, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

Totodata, in conformitate cu prevederile art. 281 alin. (1) si alin. (7), coroborat cu prevederile art. 282 alin. (1) si cu prevederile art. 297 alin. (1) si alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu s-a acordat drept de deducere pentru suma de **0 lei** reprezentand TVA aferenta serviciilor de valorificare deseuri facturate de catre V, in 2016, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative privind prestarea efectiva a serviciului de catre V.

3. In perioada 2011 - 2015, procentul de redeventa achitata pentru anumite licente achizitionate de X de la entitati afiliate se situeaza peste valoarea limitei superioare (cuartila 3) a intervalului de comparare, rezultand astfel ca achizitia licentelor nu s-a efectuat la pret de piata, X platind redevente mai mari decat in cazul unor tranzactii comparabile intre societati independente.

In anii 2011, 2012 si 2014, valoarea indicatorului marja operationala inregistrat de catre societate pentru activitatea de distributie se situeaza sub limita inferioara (cuartila 1) a marjei de comparare, rezultand ca achizitiile de marfuri efectuate de X de la entitatile afiliate nu s-au efectuat la pret de piata, aceasta platind un pret mai mare decat in cazul unor tranzactii comparabile intre societati independente.

Efectul ajustarilor operate in suma totala de **0 lei**, structurata pe anii fiscali 2011, 2012, 2013, 2014 si 2015, se concretizeaza in recalcularea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit pentru acesti ani in baza prevederilor art.11 alin.(2), art.7 alin.1 pct. 26, art.19 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil pana in anul 2015, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si a normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederile punctelor 22 - 25, 29, 31 - 36 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a prevederilor art. 11 alin. (4), art. 7, pct. 32, art. 19 alin. 6 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal valabil

incepand cu anul 2016, precum si a normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederile punctelor 5, alin. (1), a), d), (2) – (9) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv art. 9 alin. 1 si alin.2 si art.10 din OD 442/2016.

4. In perioada 2012 – 2016, X a acordat catre clientii societati de distributie discount-uri in valoare de 0 lei, contravaloarea TVA aferenta acestor discounturi fiind in suma de 0 lei.

Conform contractelor de vanzare a produselor finite si marfurilor prin distribuitori, in perioada 2012-2016, X a acordat clientilor mai multe tipuri de discount-uri, in functie de diferite obiective urmarite, specificate in anexa la contractele de distributie intocmite.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea acestor servicii primite de catre X este stabilita in procente aplicate la valoarea cifrei de afaceri din luna curenta, calculata conform conditiilor contractuale agreeate de parti.

Din analiza contractelor incheiate de X cu cele doua categorii de clienti (distribuitori si hypermarketuri) s-a constatat intentia societatii de a-si promova cat mai bine produsele prin intermediul clientilor, precum si faptul ca explicatiile discounturilor acordate distribuitorilor sunt asemanatoare serviciilor de promovare prestate de hypermarketuri.

In ceea ce priveste modul de achitare a acestor servicii de catre X s-a constatat ca distribuitorii sunt remunerati prin intermediul reducerilor comerciale, iar hypermarketurile emit facturi catre X pentru prestatii respective.

Conform facturilor fiscale, o parte din discount-urile acordate sunt evidentiatae distinct pe facturile de livrare cu semnul minus si sunt purtatoare de TVA aferenta.

Drept urmare prin facturarea acestor reduceri comerciale X nu a inclus in baza de impozitare a TVA contravaloarea reducerilor comerciale acordate, diminuandu-si astfel valoarea TVA colectata.

Avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta, s-a constatat ca discount-urile, asa cum au fost denumite de catre societate, nu se includ in baza de impozitare a TVA doar daca respecta conditia impusa de lege sa nu constituie in fapt remunerarea unui serviciu sau unei livrari.

Astfel, in cazul in care se acorda discounturi, important este modul in care acestea se acorda, respectiv daca discounturile se acorda direct in beneficiul clientului, la momentul livrarii si nu constituie remunerarea unui serviciu sau contrapartida pentru o prestatie oarecare, pentru a nu fi incluse in baza de impozitare.

Pe de alta parte, o parte din discount-urile acordate de societate nu se incadreaza nici in reducerile de pret reglementate de OG nr. 99/2000 privind comercializarea produselor si serviciilor de piata.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca furnizorul X acopera prin acordarea acestor discounturi

remunerarea unor servicii prestate in folosul sau de catre distribuitori, caz in care datoria sa fata de distribuitori a fost stinsa eronat prin acordarea de reduceri comerciale.

Drept urmare, in conformitate cu prevederile art.137 alin.3 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.19 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si cu prevederile art. 286 alin.4 lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.31alin. (1) Titlul VII din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au procedat la reintregirea bazei de calcul a TVA cu valoarea serviciilor prestate de distribuitori in beneficiul X in perioada 2012 – 2016, servicii care au fost facturate de societate catre distribuitori sub forma de discounturi.

Astfel, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in valoare de **0** lei reprezentand contravaloarea TVA aferenta serviciilor prestate de distribuitori in beneficiul X in perioada 2012 – 2016, servicii care au fost facturate de societate catre distribuitori sub forma de discounturi.

5. In perioada supusa inspectiei fiscale X a derulat o serie de campanii promotionale catre consumatorii finali, in urma carora acestia puteau castiga, pe loc sau prin tragere la sorti, diverse premii. Conform regulamentelor campaniilor, prezentate organelor de inspectie fiscala, participarea la aceste campanii promotionale era conditionata de achizitionarea anumitor produse comercializate de X.

In functie de specificul fiecarei campanii promotionale in parte, premiile puse in joc au fost atat bunuri produse sau comercializate in mod obisnuit de X, sau care pot fi utilizate in legatura cu bunurile achizitionate de la societate, cat si bunuri care nu sunt produse sau comercializate in mod obisnuit de X, sau care nu pot fi utilizate in legatura cu bunurile achizitionate de la aceasta (autoturisme, vacante, produse electronice, articole de imbracaminte etc).

Conform situatiilor prezentate de societate, valoarea totala a premiilor acordate de X care nu sunt produse sau comercializate in mod obisnuit de aceasta, sau care nu pot fi utilizate in legatura cu bunurile achizitionate de la X si a caror valoare unitara este egala sau mai mare decat valoarea bunurilor ce trebuiau achizitionate pentru a putea participa la concursurile respective, este in suma de 0 lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru bunurile acordate drept premii in cadrul campaniilor promotionale, care nu sunt produse de societate in vederea vanzarii sau nu sunt comercializate in mod obisnuit de X si a caror valoare este mai mare decat valoarea bunurilor achizitionate pentru a participa la campaniile promotionale, societatea avea obligatia colectarii TVA

aferenta contravalorii premiilor, acordarea acestor premii fiind asimilata unei livrari de bunuri.

Drept urmare, in conformitate cu prevederile art. 128 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. (9) alin. a) din Normele metodologice date in aplicarea art. 128 alin. (8) lit. e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale art. 270 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 7 alin. 10 alin. a) din Normele metodologice date in aplicarea art. 270 alin.8 lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta contravalorii bunurilor acordate de X drept premii in cadrul campaniilor promotionale organizate in perioada 2012 – 2016, bunuri care nu sunt produse de societate in vederea vanzarii sau nu sunt comercializate in mod obisnuit de X si a caror valoare este mai mare decat valoarea bunurilor achizitionate pentru a participa la campaniile promotionale, in suma de **0 lei**.

6. In perioada 2012-2013 societatea a inregistrat facturi emise de Y in baza Contractului de inchiriere inregistrat la X sub nr. 000/2011.

Obiectul contractului il constituie inchirierea unui depozit frigorific, depozit ambiental si facilitatile auxiliare asociate din cadrul parcului industrial.

Avand in vedere ca societatea nu a prezentat notificarea privind optiunea de taxare a operatiunii de inchiriere spatii depusa de furnizor la organul fiscal competent, conform prevederilor pct. 38 alin. (3) din HG nr.44/2003 privind Normele metodologice date in aplicarea art.141 alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat nerespectarea regimului de deducere pentru TVA in suma de 0 lei.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, in conformitate cu prevederile art. 126 alin. (9) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de **0 lei** provenita din facturile emise in perioada 2012 - 2013 de Y, intrucat societatea verificata nu a prezentat organului fiscal dovada ca furnizorul Y a optat pentru taxarea operatiunilor.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

ASPECTE PROCEDURALE

Referitor la depășirea termenului de efectuare a inspecției fiscale, se reține că, potrivit prevederilor art.126 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

Totodata, potrivit prevederilor art.127 alin.7 din Codul de procedura fiscala:

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

La art.123 alin.2 din Codul de procedura fiscala se mentioneaza ca *“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.”*

De asemenea, art.130 alin.4 din Codul de procedura fiscala stabileste ca:

“(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.”

Din analiza prevederilor legale, mai sus explicitate, se reține că inspecția fiscală nu poate fi mai mare de 360 zile în cazul marilor contribuabili, iar perioada în care inspecția fiscală este suspendată nu este inclusă în calculul acesteia.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se retine ca inspectia fiscala s-a derulat intre data inscrierii in RUC si data discutiei finale cu contribuabilul. In aceasta perioada este inclusa si perioada in care inspectia fiscala a fost suspendata, rezultand un numar de 172 zile de suspendare.

Asadar, un simplu calcul releva faptul ca durata inspectiei fiscale efectuate la sediul societatii a fost de 356 de zile, incadrandu-se in prevederile art.126 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, nedepasind durata maxima de 360 de zile.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se retine ca durata efectuării inspectiei fiscale a fost determinata si de repetatele cereri transmise de X de amanare a termenelor de predare a documentelor solicitate de echipa de inspectie fiscala, dupa cum urmeaza:

- prin adresa nr.000/2017, X a solicitat prelungirea cu 42 zile a termenului de predare a documentelor solicitate de catre organele de inspectie fiscala . Echipa de inspectie fiscala a acordat societatii acest termen.
- prin adresa nr. 000/2017, X a solicitat prelungirea cu 14 zile a termenului de predare a documentelor solicitate de catre organele de inspectie fiscala. Echipa de inspectie fiscala a acordat societatii termenul solicitat. (amanare 14 zile).
- prin adresa nr. 000/2017, X a solicitat prelungirea cu 28 zile a termenului de predare a documentelor stabilit de echipa de inspectie fiscala. Echipa de inspectie fiscala a acordat societatii termenul solicitat. (amanare 28 de zile)
- prin adresa nr. 000/2018, X a solicitat prelungirea cu 22 zile a termenului de predare a documentelor solicitate de catre organele de inspectie fiscala.
- prin adresa nr. 000/2018, X a solicitat prelungirea cu 37 zile a termenului de predare a documentelor solicitate de catre organele de inspectie fiscala.

Urmare adreselor nr. 000/2018 si nr. 000/2018 inspectia fiscala a fost suspendata 44 zile.

- prin adresa nr. 000/2018 X solicita prelungirea cu 17 zile a termenului de predare a documentelor solicitate de catre organele de inspectie fiscala.
- prin adresa nr. 000/2018 societatea a solicitat prelungirea cu 14 zile a termenului de predare a documentelor solicitate de catre organele de inspectie fiscala.

Urmare adreselor nr. 000/2018 si nr. 000/2018, inspectia fiscala a fost suspendata 26 zile.

- prin adresa nr. 000/2018 societatea a solicitat prelungirea cu 31 zile a termenului de predare a documentelor solicitate de catre organele de inspectie fiscala.

Urmare adresei nr. 000/2018 inspectia fiscala a fost suspendata pentru 33 zile.

- prin adresa nr. 000/2018 societatea a solicitat prelungirea cu 11 zile a termenului de predare a documentelor solicitate de catre organele de inspectie fiscala. Echipa de inspectie fiscala a acordat societatii termenul solicitat. (amanare 11 zile).
- prin adresa nr. 000/2018 societatea solicita prelungirea cu 10 zile a termenului de predare a documentelor solicitate de catre organele de inspectie fiscala.

Urmare adresei nr. 000/2018, inspectia fiscala a fost suspendata 8 zile.
Total zile amanare termen predare documente solicitat de societate: 206 zile.

Afirmatia petentei cu privire la nerespectarea perioadei maxime de desfasurare este neintemeiata din urmatoarele motive:

- inspectia fiscala la X a inceput la data la care organele de inspectie fiscala

s-au inscris in Registrul unic de control;

- pe parcursul inspectiei fiscale a fost un numar de 172 zile de suspendare;
- inspectia fiscala s-a finalizat in data la care a avut loc discutia finala.

Societatea sustine ca raportul de inspectie fiscala a fost emis si comunicat in data de..... acesta fiind in fapt momentul finalizarii efective a inspectiei fiscale si prin urmare termenul de 360 zile a fost depasit prin raportare la aceasta data cu 14 zile.

Fata de sustinerea societatii, se retine ca art.130 alin.4 din Codul de procedura fiscala stabileste ca data încheierii inspectiei fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul, prin urmare asa cum s-a aratat mai sus, inspectia fiscala s-a incheiat in aceasta data.

Astfel, se retine ca legiuitorul a stabilit expres urmatoarele termene:

- data inceperii inspectiei fiscale este data mentionata in registrul unic de control;
- data incheierii inspectiei fiscale este data programata pentru discutia finala cu contribuabilul;
- perioadele în care inspectia fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia;
- raportul de inspectie fiscala cuprinde si opinia organului de inspectie fiscală cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

Intrucat contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspectie fiscală, in cazul marilor contribuabili, în termen de cel mult 7 zile lucrătoare **de la data încheierii inspectiei fiscale**, este evident ca organul fiscal nu poate emite raportul de inspectie fiscala la data incheierii inspectiei fiscale, ci la o data ulterioara, stipulata de prevederile art. 131 alin. (5) din Codul de procedura fiscala, respectiv în termen de cel mult **25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspectiei fiscale**.

Avand in vedere cele prezentate mai sus rezulta ca inspectia fiscala a durat 356 de zile si nu a depasit durata maxima de 360 de zile prevazuta de art.126 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, motiv pentru care afirmatia societatii privind depasirea duratei de efectuare a inspectiei fiscale nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

ASPECTE DE FOND:

1. Referitor la TVA in suma de 0 lei, provenita din facturile furnizorului Y, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, se poate investi sa se pronunte daca societatea are drept de deducere pentru TVA provenita din inchirierea unui depozit frigorific, depozit ambiental si facilitatile auxiliare asociate, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au verificat daca furnizorul serviciului de inchiriere a depus la

organul fiscal competent notificarea privind optiunea de taxare a acestor operatiuni .

In fapt, in perioada 2012 – 2013, societatea a inregistrat in evidenta contabila facturi provenite de la furnizorul Y, in baza Contractului de inchiriere nr. 000/2011, pentru care a dedus TVA in suma de 0 lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat nerespectarea regimului de deducere pentru TVA aferenta contractului de inchiriere in suma de 0 lei, intrucat operatiunea este scutita de TVA conform art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, iar societatea nu a prezentat notificari privind optiunea de taxare a acestor operatiuni depuse la organul fiscal de furnizorul Y.

Astfel in conformitate cu prevederile art. 126 alin. (9) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de **0 lei**.

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala societatea sustine ca ceea ce conteaza in sensul legii este depunerea notificarii la organul fiscal, iar in cazul de fata furnizorul Y a depus aceasta notificare si a inclus, urmare a notificarii, TVA pe factura de livrare. Faptul ca X nu a identificat in arhiva sa copia dupa notificare nu poate aduce atingere dreptului de deducere a TVA cat timp notificarea a fost depusa la organul fiscal.

X arata ca dispozitiile legale aplicabile in speta prevad neacordarea dreptului de deducere a TVA in situatia in care notificarea nu este depusa la organul fiscal si nu in situatia in care beneficiarul nu poate prezenta copia acesteia.

In drept, in perioada supusa inspectiei fiscale sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- **art.126 alin.9 lit.c** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Operațiunile impozabile pot fi: c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;”

-**art.141 alin.2 lit.e si alin.3** din acelasi act normativ:

“(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

e) arendarea, concesiunea, inchirierea si leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct si superficia, cu plata, pe o anumita perioada.

(3) Orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea operatiunilor prevazute la alin.(2) lit.e) si f), in conditiile stabilite prin norme.”

Fata de prevederile legale de mai sus, se retine ca in categoria operatiunilor scutite de taxa pe valoare adaugata sunt incluse si arendarea,

concesionarea, inchirierea si leasingul de bunuri imobile, dar in conditiile stabilite prin normele de aplicare a Codului fiscal, orice persoana poate opta pentru taxarea acestor operatiuni de inchiriere, arendare, concesionare a unui bun imobil.

- **pct.38 din HG nr.44/2004** privind Normele de aplicare a Codului fiscal:

“(1) In sensul art.141 alin.(3) din Codul fiscal si fara sa contravina prevederilor art.161 din Codul fiscal, orice persoana impozabila stabilita in Romania poate opta pentru taxarea oricareia dintre operatiunile scutite de taxa prevazute la art.141 alin.2 lit.e) din Codul fiscal, in ceea ce priveste un bun imobil sau o parte a acestuia.(...).”

(3) Operatiunea prevazuta la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat in anexa nr.1 la prezentele norme metodologice si se va exercita de la data inscrisa in notificare. O copie de pe notificare va fi transmisa clientului. Depunerea cu intarziere a notificarii nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare si nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar in conditiile art.145-147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere la beneficiar ia nastere si poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, si nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisa de vanzator.(...).”

(12) Organele de inspectie fiscală vor permite, în timpul desfășurării controlului, depunerea de notificări pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, dacă persoana impozabilă a aplicat regimul de taxare, dar nu a depus notificare, indiferent dacă inspectia fiscală are loc la persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal sau la beneficiarul acestor operațiuni.(...).”

Potrivit acestor prevederi legale pentru a beneficia de taxarea operatiunilor scutite de taxa, orice persoana impozabila trebuie sa depuna la organul fiscal o notificare privind taxarea si sa transmita o copie dupa notificare clientului.

Depunerea cu intarziere a notificarii nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare si nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar in conditiile art.145-147¹ din Codul fiscal. Totodata, se retine ca dreptul de deducere a TVA la beneficiar ia nastere si poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei si nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisa de vanzator.

- **pct.40 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal** are urmatoarele prevederi:

“(1) Cu exceptia celor prevazute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operatiunile scutite prevazute de art. 141 din Codul fiscal. Instructiunile publice sunt tratate ca persoane impozabile pentru activitatile scutite conform art. 141 din Codul fiscal. Scutirile se aplica livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii realizate de orice persoana impozabila. Daca o persoana impozabila a facturat in mod eronat cu taxa livrari

de bunuri si sau prestari de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligata sa storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operatiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei. Acestia trebuie sa solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxa si emiterea unei noi facturi fara taxa.

*(2) In cazul operatiunilor scutite de taxa pentru care prin optiune se aplica regimul de taxare conform prevederilor art.141 alin.3 din Codul fiscal, nu se aplica prevederile alin.1, fiind aplicabile prevederile pct.:38 si 39. Prin exceptie, prevederile alin.1 se aplica atunci cand persoana impozabila care a realizat operatiunile prevazute la art.141 alin.2 lit.e) si f) din Codul fiscal **nu a depus notificari**le prevazute la pct.38 si 39, dar a taxat operatiunile si nu depune notificarea in timpul inspectiei fiscale.”*

Astfel, se retine ca, in conditiile in care persoana impozabila nu a depus notificariile privind operatiunile scutite pentru aplicarea taxarii in scopuri de TVA, atunci are obligatia de a storna facturile purtatoare de TVA si emiterea unor facturi noi fara taxa, iar beneficiarul nu are drept de deducere a TVA aplicata in mod eronat pentru o astfel de operatiune scutita.

Avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, constatariile organelor de inspectie fiscala, argumentele contestatarei si documentele aflate la dosarul cauzei, se retin urmatoarele:

X a incheiat cu Y contractul de inchiriere inregistrat la societatea verificata sub nr. 000/2011. Obiectul contractului l-a constituit inchirierea unui depozit frigorific, depozit ambiental si facilitatile auxiliare asociate din cadrul parcului industrial.

Intrucat operatiunea de inchiriere a unui imobil se incadreaza in categoria operatiunilor scutite de TVA, iar conform normelor de aplicare a Codului fiscal pentru a beneficia de dreptul de a factura cu TVA prestarea de servicii de inchiriere, furnizorul avea obligatia de a depune la organul fiscal o notificare in acest sens, organele de inspectie fiscala au solicitat societatii verificate o copie dupa aceasta notificare.

Deoarece X nu a prezentat documentul solicitat, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de 0 lei aferenta facturilor emise in perioada 2012 - 2013 de Y, intrucat nu a fost prezentata dovada ca furnizorul a optat pentru taxarea operatiunilor.

Fata de constatariile organelor de inspectie fiscala societatea sustine ca din interpretarea dispozitiilor legale aplicabile in speta, ceea ce conteaza in sensul legii este depunerea notificarii la organul fiscal, iar in cazul de fata furnizorul Y a depus aceasta notificare si a inclus in urma notificarii TVA pe factura de livrare. Faptul ca societatea nu a fost in masura sa identifice in arhiva sa notificarea de taxare din motive obiective, respectiv perioada indelungata de timp si faptul ca parte din arhiva a fost afectata iremediabil de un incendiu, nu poate aduce

atingere dreptului de deducere a TVA, cat timp notificarea a fost depusa la organul fiscal. Totodata societatea arata ca organele de inspectie fiscala aveau posibilitatea sa verifice in evidentele sale existenta notificarii si sa obtina o copie a notificarii si nu sa procedeze in mod nejustificat la negarea dreptului de deducere a TVA pentru acest motiv.

Avand in vedere cele prezentate mai sus organul de solutionare a contestatiei, in virtutea rolului sau activ, prin adresa nr.000/2019 a solicitat organelor de inspectie sa comunice urmatoarele:

- daca din verificarea evidentei ANAF a rezultat ca in perioada emiterii facturilor fiscale furnizorul a depus sau nu notificarea de taxare la organul fiscal competent, avand in vedere prevederile art.7 si art.12 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarea si completarile ulterioare potrivit carora organele de inspectie fiscala au obligatia să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului;

- dacă societatea contestatară a achitat TVA furnizorului pentru achizițiile respective, TVA care se poate identifica în facturile supuse analizei;

- dacă în perioada emiterii facturilor fiscale către societate, furnizorul in cauza a depus deconturi de TVA, declarații informative 394, orice alte declarații privind TVA aferentă tranzacțiilor menționate și daca sumele reprezentand TVA aferente acestor tranzacții au fost achitate la bugetul de stat, în condițiile în care Curtea de Justitie a Uniunii Europene s-a pronuntat in nenumarate randuri ca dreptul de deducere a TVA nu poate fi ingradit daca nu se face dovada unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale la bugetului de stat, prin urmare refuzul dreptului de deducere al beneficiarului pentru TVA aferentă constituie o încălcare a principiului neutralității TVA.

Prin adresa nr. 000/2019, inregistrata la Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor sub nr.000/2019, organele de inspectie fiscala au comunicat urmatoarele:

„-Y – si-a schimbat denumirea in T, iar conform bazei de date ANAF, societatea T, este radiata din data de 2016, astfel, la acest contribuabil, nu s-a putut efectua un control incrucisat.

- *din documentele puse la dispozitia echipei de inspectie societatea X a achitat TVA aferenta facturilor emise de societatea Y.*

- *din baza de date ANAF reiese ca societatea Y a declarat sume in Declaratia 394 si a depus deconturi de TVA-D300 cu urmatoarele diferente neconcordante la sumele reprezentand TVA respectiv la lunile octombrie si noiembrie 2012 si ianuarie 2013, dupa cum urmeaza:*

Societatea Y- a declarat mai putin urmatoarele sume:

- *pentru luna octombrie 2012 mai putin 0 lei reprezentand TVA, fata de X;*

- *pentru luna noiembrie 2012 mai putin 0 lei reprezentand TVA X;*

- *pentru luna ianuarie 2013 mai putin suma de 0 lei reprezentand TVA X.”*

Fata de precizarile organelor de inspectie fiscala organul de solutionare a contestatiei retine ca inchirierea bunurilor imobile, din punct de vedere al TVA, reprezinta operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii, dar orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea acestor operatiuni, cu conditia sa notifice, in acest sens, organul fiscal competent.

Astfel, notificarea organului fiscal privind taxarea operatiunilor de inchiriere a unui imobil reprezinta o conditie impusa de lege pentru a beneficia de prevederile art. 141 alin. (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In cazul în care persoana impozabila nu a depus notificările, dar a taxat operatiunile si nu depune notificarea în timpul inspectiei fiscale, beneficiarii unor astfel de operatiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operatiune scutita.

Conform dispozitiilor legale precizate, scutiile de TVA prevazute in Codul fiscal, inclusiv scutirea pentru operatiunile de acordare a unor drepturi reale asupra unui bun imobil, sunt obligatorii pentru orice persoana impozabila care realizeaza astfel de operatiuni, iar beneficiarii nu au drept de deducere a TVA aplicata in mod eronat de catre furnizori/ prestatori pentru o operatiune pentru care legea prevede scutirea. Prin exceptie aceste operatiuni pot fi supuse regimului normal de taxare, iar beneficiarii isi pot deduce taxa, cu conditia ca persoana impozabila prestatoare sa notifice organelor fiscale optiunea sa in acest sens, aplicarea TVA urmand sa se realizeze pentru bunurile sau numai pentru anumite parti din aceste bunuri si de la data inscrisa in notificare.

Prin urmare, se retine ca normele metodologice de aplicare a Codului fiscal prevad neacordarea dreptului de deducere a TVA in situatia in care notificarea nu este depusa la organul fiscal si nu in situatia in care beneficiarul nu poate prezenta copia acesteia.

Formalitatea predarii unei copii a notificarii catre beneficiar nu este de natura sa afecteze momentul si conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA intrucat obligatia de a depune notificarea de taxare si de a comunica o copie a acestei notificari catre client este in sarcina prestatorului, respectiv Y.

Beneficiarul serviciului de inchiriere, respectiv X, nu poate fi penalizat prin neacordarea deducerii TVA in situatia in care furnizorul nu a comunicat o copie dupa notificare sau in situatia in care la momentul efectuării inspectiei fiscale nu mai poate obtine o astfel de copie din motive independente de vointa sa care tin de radierea furnizorului la data efectuării controlului fiscal la beneficiar.

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, dreptul de deducere a TVA ia nastere la nivelul X la data exigibilitatii, respectiv la data prevazuta in contract pentru efectuarea platilor de chirie sau la data facturii si nu in functie de data depunerii sau data primirii copiei dupa notificarea transmisa de vanzator.

Organele de inspectie fiscala sustin ca furnizorul este radiat din data de 2016, astfel, la acest contribuabil, nu s-a putut efectua un control incrucisat. Or, organul de solutionare retine ca desi nu se poate efectua un control incrucisat la furnizor, se poate verifica la organul fiscal competent depunerea notificarii in vederea taxarii operatiunilor de inchiriere a unui imobil de catre Y, avand in vedere faptul ca acesta a fost radiat de la Registrul Comertului, dar dosarul fiscal se pastreaza in arhiva organului fiscal de administrare a furnizorului.

Mai mult, CJUE a reiterat in repetate randuri faptul ca principiul neutralitatii TVA impune ca deducerea taxei aferenta intrarilor sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma nu sunt indeplinite.

Asadar, in contextul in care Y a mentionat TVA pe facturile emise, a colectat aceasta taxa, a declarat-o si a achitat-o la bugetul de stat, fapt confirmat de organele de inspectie fiscala, avand in vedere principiul neutralitatii TVA, societatii nu ii poate fi refuzat dreptul de deducere a TVA.

Totodata raportat la conditiile prevazute la art.145-147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea are drept de deducere a TVA intrucat societatea detine facturi, iar bunul inchiriat a fost un depozit frigorific, depozit ambiental si facilitate auxiliare asociate, folosit in scopul desfasurarii activitatii economice a societatii si deci in folosul operatiunilor taxabile ale X.

Mai mult, potrivit pct.23 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv art.13 lit.h din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, negarea dreptului de deducere a TVA ar trebui insotita de considerarea cheltuielii cu TVA ca si deductibila la calculul impozitului pe profit, avand in vedere ca inchirierea spatiului a fost in scopul desfasurarii activitatii economice a contribuabilului, fapt care nu a fost negat de organele de inspectie fiscala avand in vedere ca a fost mentinuta ca si deductibila la calculul profitului impozabil cheltuiala cu chiria.

Organul de solutiune subliniază că aprecierea forței probante a tuturor documentelor prezentate de societate în vederea deducerii TVA pentru contractul de inchiriere a unui bun imobil se face de către organele de inspecție fiscală în condițiile Codului de procedură fiscală, care în virtutea prevederilor art.6, sunt în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, în virtutea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit, conform art.7 din actul normativ mai sus invocat, să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal identifică și are în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Potrivit practicii comunitare în domeniu, organele fiscale trebuie să aibă în vedere prevalența fondului asupra formei în ceea ce privește analiza documentelor prezentate de societate pentru deducerea TVA, respectiv vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii stabilind dacă operațiunea este scutită de TVA sau nu, considerând sau nu justificată aplicarea deducerii de TVA.

Având în vedere cele precizate, se retine ca din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent, astfel că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra deducerii de către X a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **0 lei**.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 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 va desfășura parțial **Decizia de impunere nr. 000/2018 întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 0 lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

2. În ceea ce privește TVA colectată în sumă de 0 lei aferentă bunurilor acordate drept premii în campanii promoționale, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la obligația societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile legale incidente bunurilor achiziționate și acordate gratuit în scop de reclamă, în scopul stimulării vânzărilor sau în scopuri legate de desfășurarea activității

economice, din Normele metodologice de explicitare a articolului de lege invocat în actul administrativ fiscal.

Perioada verificată: 2012-2016

In fapt, in perioada verificata X a derulat o serie de campanii promotionale catre consumatorii finali, in urma carora acestia puteau castiga, pe loc sau prin tragere la sorti, diverse premii. Conform regulamentelor campaniilor, prezentate organelor de inspectie fiscala, participarea la aceste campanii era conditionata de achizitionarea anumitor produse comercializate de X.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in functie de specificul fiecarei campanii promotionale in parte, premiile puse in joc au fost atat bunuri produse sau comercializate in mod obisnuit de X sau care pot fi utilizate in legatura cu bunurile achizitionate de la societate, cat si bunuri care nu sunt produse sau comercializate in mod obisnuit de X sau care nu pot fi utilizate in legatura cu bunurile achizitionate de la societatea verificata (autoturisme, vacante, produse electronice, articole de imbracaminte etc).

Astfel s-a constatat ca X, pentru bunurile acordate drept premii in cadrul campaniilor promotionale, care nu sunt produse de societate in vederea vanzarii sau nu sunt comercializate in mod obisnuit de aceasta si a caror valoare este mai mare decat valoarea bunurilor achizitionate pentru a participa la campaniile promotionale, avea obligatia colectarii TVA aferenta contravalorii premiilor, acordarea acestor premii fiind asimilata unei livrari de bunuri.

Drept urmare, in conformitate cu prevederile art. 128 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. (9) alin. a) din Normele metodologice date in aplicarea art. 128 alin. (8) lit. e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale art. 270 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 7, alin. 10, alin. a) din Normele metodologice date in aplicarea art. 270 alin. 8 lit. b) din Legea 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta contravalorii bunurilor acordate de X drept premii in cadrul campaniilor promotionale organizate in perioada 2012 – 2016, bunuri care nu sunt produse de societate in vederea vanzarii sau nu sunt comercializate in mod obisnuit de aceasta si a caror valoare este mai mare decat valoarea bunurilor achizitionate pentru a participa la campaniile promotionale, in suma de **0 lei**.

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala societatea sustine ca X organizeaza campaniile promotionale in scopuri direct legate de desfasurarea activitatii sale economice, motiv pentru care se impune dreptul de deducere a TVA in legatura cu produsele si serviciile achizitionate si acordate catre consumatorii finali care au achizitionat produse X.

Astfel, condiția pe care un consumator trebuie să o îndeplinească pentru a primi produse și servicii cu titlu de premii, respectiv achiziționarea unui volum determinat de produse X, este în sine un fapt care arată că acordarea gratuită a premiilor este strâns legată de achiziția de produse X și implicit demonstrează legătura directă cu activitatea economică derulată de societate.

Toate campaniile derulate au presupus achiziționarea unor produse X pentru a accede la premiul pus în joc. În prezenta unor asemenea premii/campanii consumatorii sunt stimulați să cumpere mai multe produse pentru a-și maximiza șansele de a câștiga premiul și în acest fel vânzările de produse pe durata campaniei cresc semnificativ. Dovada incontestabilă a faptului că toate cheltuielile cu premiile acordate în cadrul campaniilor promotionale au fost efectuate în scopul creșterii vânzărilor o reprezintă volumul încasărilor pe durata campaniilor care nu numai că au acoperit costul acestor premii ci mai mult au generat o marja semnificativă de profit.

În drept, pe perioada 2012-2015 sunt incidente prevederile:

- art.128 alin.(1) și alin.(8) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...]

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

e) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme;”

- pct.6 (1) și (9) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

„6. (1) În sensul art.128 alin.(1) din Codul fiscal, preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri, cu excepția situației prevăzute la art.128 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.

[...]

(9) În sensul art.128 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal:

*a) se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului. **Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor nu sunt produse de***

persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă și/sau nu sunt de același fel ca și cele care sunt ori au fost livrate clientului, acordarea gratuită a acestora nu va fi considerată livrare de bunuri dacă:

1. se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă; **sau**

2. bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia;”.

Pe anul 2016 sunt incidente prevederile:

- art.270 alin.(1) și alin.(8) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...]

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

b) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin normele metodologice;

- pct.7 (1) și (10) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, prevăd:

“7. (1) Preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri în sensul art. 270 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepția situației prevăzute la art. 270 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.

[...]

(10) În sensul art.270 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal:

a) se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului. Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă și/sau nu sunt de același fel ca și cele care sunt ori au fost livrate clientului, acordarea gratuită a acestora nu se consideră livrare de bunuri dacă:

1. se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă; sau

2. bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia;”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, iar preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri în sensul art.270 alin.(1) din Codul fiscal, cu excepția situației prevăzute la art.270 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.

De asemenea, nu constituie livrare de bunuri acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin normele metodologice.

Conform Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului.

Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă și/sau nu sunt de același fel ca și cele care sunt ori au fost livrate clientului, acordarea gratuită a acestora nu se consideră livrare de bunuri dacă:

- se poate face dovada că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă,

sau

- bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală conform cărora pentru bunurile acordate drept premii în cadrul campaniilor promoționale care nu sunt produse de societate în vederea vânzării sau nu sunt comercializate în mod obișnuit și a căror valoare este mai mare decât valoarea bunurilor achiziționate pentru participarea la campanii promoționale societatea avea obligația colectării TVA aferentă contravalorii premiilor fiind asimilate livrărilor de bunuri se rețin următoarele:

Produsele acordate de societate în campaniile promotionale, altele decat

cele comercializate de X, au fost considerate ca fiind livrări în condițiile în care legea fiscală nu condiționează agenții economici ca la realizarea de campanii promoționale să utilizeze doar produsele proprii, aceștia putând să achiziționeze și alte produse sau servicii, înscrisurate sau nu cu marca produsului pentru care se face reclamă pentru acordarea gratuită consumatorilor finali în scopul stimulării vânzărilor.

Astfel, atât timp cât societatea face dovada că a achiziționat bunurile strict în scopul realizării de campanii promoționale în vederea stimulării creșterii vânzărilor pentru anumite produse pe care le produce sau comercializează și, totodată face dovada că efectuarea de astfel de campanii promoționale a avut ca efect creșterea vânzărilor, reiese că acestea sunt utilizate pentru activitatea desfășurată, având drept de deducere a TVA.

De reținut este și aspectul conform căruia în cazul promoțiilor în care se utilizează bunuri și servicii de mare valoare (autoturisme, vacanțe) deși legea nu prevede o anumită limită valorică a bunurilor și serviciilor utilizate în scop de reclamă și publicitate, trebuie avut în vedere faptul că valoarea bunului sau serviciului utilizat în campanii promoționale să nu depășească valoarea vânzărilor realizate ca urmare a acestor campanii promoționale.

Ca urmare, atât timp cât societatea poate demonstra, cu documente, că valoarea vânzărilor a crescut ca urmare a efectuării campaniilor promoționale pentru bunurile și serviciile achiziționate, acordate gratuit consumatorilor finali, societatea poate deduce TVA aferentă achizițiilor de astfel de produse, aceste achiziții fiind efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Astfel, constatarea potrivit căreia pentru bunurile acordate în cadrul campaniilor promoționale care nu sunt produse de societate sau nu sunt comercializate în mod obișnuit de aceasta și a căror valoare este mai mare decât valoarea bunurilor achiziționate reprezintă livrare de bunuri nu se poate reține conform celor mai sus prezentate.

Mai mult, din anexa 33 la Raportul de inspecție fiscală reiese că au fost acceptate ca fiind materiale promoționale doar bunurile produse sau comercializate de societate, iar celelalte produse achiziționate (ceas Certina, minitabela Ipad, biciclete, aspirator, console, căști, excursii, camera video, tricou, autoturisme etc.) acordate gratuit consumatorilor finali fiind considerate livrări de bunuri.

Ca urmare, având în vedere dispozițiile legale mai sus prezentate agenții economici pot utiliza în campanii promoționale și bunuri sau servicii care nu sunt produse sau comercializate de ei înșiși cu condiția să respecte dispozițiile legale „[...] se poate face dovada că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă, **sau**

- bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor

furnizate acestuia”, care au ca efect considerarea ca nefiind livrare/prestare de bunuri/servicii cu plată și totodată menținerea dreptului de deducere a TVA de la data achizițiilor.

În același sens este adresa direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice dată ca răspuns la adresa nr.000/2011, într-o speță similară.

Conform argumentelor societății, condiția pe care un consumator trebuie să o îndeplinească pentru a primi produse și servicii cu titlu de premii, respectiv achiziționarea unui volum determinat de produse X, este în sine un fapt care arată că acordarea gratuită a premiilor este strâns legată de achiziția de produse X și implicit demonstrează legătura directă cu activitatea economică derulată de aceasta. Astfel, toate campaniile derulate presupun achiziționarea unor produse X pentru a accede la premiul pus în joc. În prezenta unor asemenea premii/campanii consumatorii sunt stimulați să cumpere mai multe produse pentru a-și maximiza șansele de a câștiga premiul și în acest fel vânzarile de produse X pe durata campaniei cresc semnificativ.

X arată că dovada incontestabilă a faptului că toate cheltuielile cu premiile acordate în cadrul campaniilor promotionale au fost efectuate în scopul creșterii vânzarilor o reprezintă volumul încasărilor pe durata campaniilor, încasări care au acoperit costul acestor premii și au generat o marjă de profit semnificativă.

Mai mult, societatea susține că organele de inspecție fiscală trebuiau să se raporteze la pct.6 alin.9 lit.b din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv pct.7 alin.10 din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, care precizează că **„bunurile acordate în scop de reclama cuprind, fara a se limita la acestea, bunurile oferite gratuit ca mostre în cadrul campaniilor promotionale, pentru încercarea produselor, pentru demonstratii la punctele de vanzare”** și care nu conține niciun fel de restricții cu privire la tipul bunurilor acordate cu titlu gratuit sau valoarea acestora raportat la achiziția de produse X. Astfel acest punct din normele de aplicare a Codului fiscal acoperă situația particulară în care achiziția de produse X nu conferă garantat dreptul la primirea unor bunuri și servicii din partea X întrucât câștigarea de către consumator a unor bunuri și servicii nu poate interveni decât la finalul campaniei promotionale, prin tragere la sorti. Deși premiile au valoare consistentă, mult mai mare comparativ cu achiziția individuală efectuată de fiecare consumator de produse X participant la campanie, în funcție de rezultatul tragerii la sorti, există un număr limitat de consumatori care primesc aceste premii.

Astfel, având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că se impune reanalizarea situației de fapt fiscale pentru acest capăt de cerere urmând ca organele de inspecție fiscală să aibă în vedere aspectul conform căruia societatea poate utiliza în campaniile promoționale și bunuri și servicii care nu sunt produse sau comercializate de aceasta, iar acordarea cu titlu gratuit consumatorilor finali de astfel de produse nu constituie

livrare dacă se poate face dovada că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă **sau** bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia.

Totodata se impune analiza privind valoarea vânzărilor, respectiv daca aceasta a crescut ca urmare a efectuării campaniilor promoționale pentru bunurile și serviciile achiziționate, acordate gratuit consumatorilor finali, astfel ca societatea sa poata deduce TVA aferentă achizițiilor de astfel de produse, aceste achiziții incadrându-se sau nu in categoria celor efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Prin adresa nr.000/2019, organele de inspectie fiscala au precizat ca „X, *pentru bunurile acordate drept premii in cadrul campaniilor promotionale, care nu sunt produse de societate in vederea vanzarii sau nu sunt comercializate in mod obisnuit de X si a caror valoare este mai mare decat valoarea bunurilor achizitionate pentru a participa la campaniile promotionale, avea obligatia colectarii TVA aferenta contravalorii premiilor, acordarea acestor premii fiind asimilata unei livrari de bunuri, in conformitate cu prevederile art. 128, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. (9), alin. a) din Normele metodologice date in aplicarea art. 128, alin. (8), lit. e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale art. 270, alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 10, alin. a) din Normele metodologice date in aplicarea art. 270, alin. 8, lit. b) din Legea 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.(...)”*

Față de precizarea organelor de inspectie fiscala se impune ca necesară desființarea parțială a deciziei de impunere pentru TVA în sumă de 0 lei urmând ca, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să se reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele precizate în considerentele deciziei, de temeiul de drept incident, precum și de argumentele contestatarei.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 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 va desființa partial** Decizia de impunere nr. 000/2018 întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru taxa pe valoarea adăugată **în sumă**

de 0 lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de 0 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligația colectării TVA aferentă unor discounturi pe motiv că acesta nu reprezintă un discount ci o prestare de servicii, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei se relevă o altă situație de fapt.

Perioada verificată: 2012-2016.

In fapt, in perioada 2012 – 2016, X a acordat catre clientii reprezentand societati de distributie, discount-uri in valoare de 0 lei, la care a fost calculata TVA aferenta in suma de 0 lei.

Urmare analizarii conditiilor de acordare a acestor discount-uri, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

D1. Reducere generala de pret: se acorda tuturor clientilor, societati de distributie, nediscriminator, fara nicio conditionare.

Aceasta reducere este facturata de X catre Distribuitori.

D2. Reducere pentru produse deteriorate si nevandabile: aceasta reducere reprezinta un rabat, fiind acordata, in conformitate cu prevederile OMFP 3055/2009, respectiv ale OMFP 1802/2014, pentru produse deteriorate si care nu mai pot fi vandute. Astfel, acest tip de discount este acordat in legatura cu volumele de marfa achizitionate de Distribuitor de la X.

Aceasta reducere este facturata de societatea catre Distribuitori.

D3. Reducere pentru rapoarte vanzari transmise de Distribuitor catre X: acest tip de discount este acordat pentru prestarea de catre Distribuitor in beneficiul X a unor servicii de transmitere a unor informatii privind piata Distribuitorului si relatiile sale comerciale si nu este acordat in legatura cu volumele de marfa achizitionate de Distribuitor de la X.

Aceasta reducere este facturata de Distribuitori catre X.

D 4. Reducere pentru promotii locale: acest tip de discount este acordat pentru stimularea vanzarilor produselor X de catre Distribuitor.

Astfel, discount-ul este acordat in legatura cu volumele de marfa achizitionate de Distribuitor de la X.

Reducerea este facturata de X catre Distribuitori.

D 5. Reducere pentru stimulare vanzari: discount acordat pentru stimularea vanzarilor produselor X de catre Distribuitor.

Astfel, acest tip de discount este acordat in legatura cu volumele de marfa achizitionate de Distribuitor de la X.

Aceasta reducere este facturata de X catre Distribuitori.

D 6. Reducere pentru numar agenti de vanzare agreat: discount acordat pentru comercializarea produselor X de catre Distribuitor, folosind propria retea de vanzari a Distribuitorului, utilizand personal dedicat pentru X. Astfel, prin acordarea acestui tip de discount, X ofera distribuitorilor, in fapt, o remuneratie pentru anumite servicii prestate de acestia in beneficiul sau.

Aceasta reducere este facturata de X catre Distribuitori.

D 7. Reducere pentru forta de vanzari dedicata: discount acordat pentru comercializarea produselor X de catre Distribuitor, folosind propria sa retea de vanzari, utilizand personal dedicat pentru X. Astfel, prin acordarea acestui tip de discount, X ofera distribuitorilor, in fapt, o remuneratie pentru anumite servicii prestate de acestia in beneficiul sau. Aceasta reducere este facturata de Distribuitori catre X.

D 8. Reducere pentru date vanzari si stoc: discount acordat pentru prestarea de catre Distribuitor, in beneficiul X, a unor servicii de transmitere a unor informatii privind piata Distribuitorului si relatiile sale comerciale, nefiind acordat in legatura cu volumele de marfa achizitionate de Distribuitor de la X. Aceasta reducere este facturata de Distribuitori catre X.

D 9. Reducere pentru date vanzari si stoc – ICE CREAM: discount acordat pentru prestarea de catre Distribuitor, in beneficiul X, a unor servicii de transmitere a unor informatii privind piata Distribuitorului si relatiile sale comerciale, nefiind acordat in legatura cu volumele de marfa achizitionate de Distribuitor de la X.

Aceasta reducere este facturata de X catre Distribuitori.

D 10. Reducere pentru distributie: discount acordat pentru distributia produselor folosind propria retea logistica a Distribuitorului, nefiind acordat in legatura cu volumele de marfa achizitionate de Distribuitor de la X.

Reducerea este facturata de X catre Distribuitori.

D 11. Reducere pentru suport comercial: discount acordat in scopul promovarii vanzarii produselor X de catre Distribuitor, nefiind acordat in legatura cu volumele de marfa achizitionate de Distribuitor de la X.

Reducerea este facturata de X catre Distribuitori.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarea structura a discount-urilor acordate de X:

D1: Se acorda tuturor clientilor, societati de distributie, nediscriminator, fara nicio conditionare.

D 2, D 4 si D 5: Reprezinta discount-uri acordate in legatura cu volumele de marfa achizitionate de Distribuitor de la X.

D 3, D 7, D 8: Aceste discount-uri nu sunt acordate in legatura cu volumele de marfa achizitionate de Distribuitor de la X, reprezentand, in fapt, o remunerare a unor servicii prestate de distribuitori in beneficiul X.

Contravaloarea acestor servicii este facturata de distribuitori catre X.

D 6, D 9, D 10, D 11: Aceste discount-uri nu sunt acordate in legatura cu volumele de marfa achizitionate de Distribuitor de la X, reprezentand, in fapt, o remunerare a unor servicii prestate de distribuitori in beneficiul X, dupa cum urmeaza:

- comercializarea produselor X de catre Distribuitor, folosind propria retea de vanzari a Distribuitorului, utilizand personal dedicat pentru X;
- prestarea de catre Distribuitor, in beneficiul X, a unor servicii de transmitere a unor informatii privind piata Distribuitorului si relatiile sale comerciale;
- distributia produselor folosind propria retea logistica a Distribuitorului;
- promovarea vanzarii produselor X de catre Distribuitor perioada 2012 – 2016.

X mai acorda Distribuitorilor, pe langa discounturile prezentate mai sus si alte categorii de reduceri comerciale, denumite in contract "bonusuri", in legatura cu volumele achizitionate de Distribuitor de la X, precum si cu volumele vandute de Distribuitor catre clientii acestuia (volume achizitionate de la X).

Totodata s-a constatat ca X are incheiate contracte de colaborare si cu o alta categorie de clienti, respectiv hypermarketuri (S, M, N etc).

Urmare analizei efectuate, s-au constatat urmatoarele:

- X are calitate de furnizor pentru bunurile livrate si calitate de client pentru serviciile primite;

- societatea acorda catre acesti parteneri urmatoarele reduceri comerciale:

Catre S acorda urmatoarele reduceri comerciale:

1. Reducere la pretul de lista;
2. Bonus pentru volum de achizitii.

Catre M acorda urmatoarele reduceri comerciale:

1. Discount comercial;
2. Bonus General Lunar si Anual;
3. Bonus de volum.

X in calitate de client al societatilor sus mentionate, in legatura cu bunurile livrate catre acestea, primeste servicii cu facturare si plata lunara din care enumeram:

Aferente relatiei economice derulate cu S:

- servicii logistice;
- servicii de promovare;
- servicii dinamica comerciala;
- servicii de marketing;

Aferente relatiei economice derulate cu M SRL:

- furnizare informatii referitoare la vanzarea produselor furnizorului;
- administrare sortiment;

- promovarea imaginii si marcii furnizorului.

Din analiza contractelor incheiate X cu cele doua categorii de clienti (distribuitori si hypermarketuri) s-a constatat intentia societatii de a-si promova cat mai bine produsele prin intermediul clientilor precum si faptul ca explicatiile discounturilor acordate Distribuitorilor (detaliate mai sus) sunt asemanatoare serviciilor de promovare prestate de hypermarketuri. In ceea ce priveste modul de achitare a acestor servicii de catre X s-a constatat ca Distribuitorii sunt remunerati prin intermediul reducerilor comerciale precizate mai sus, iar hypermarketurile emit facturi catre X pentru prestatii respective.

Conform facturilor fiscale puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, discount-urile tip 1, 2, 4, 6, 9, 10, 11 sunt evidentiatae distinct pe facturile de livrare, cu semnul minus si sunt purtatoare de TVA aferenta.

Drept urmare, prin facturarea acestor reduceri comerciale X nu a inclus in baza de impozitare a TVA contravaloarea reducerilor comerciale acordate, diminuandu-si, astfel, valoarea TVA colectata.

Organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea discount-urilor tip 6, 9, 10, 11, prezentate mai sus, ca remunerare a unor servicii prestate de distribuitori in beneficiul X in perioada 01.01.2012 - 31.12.2016.

Drept urmare, in conformitate cu prevederile art.137 alin.3 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 19 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si cu prevederile art. 286, alin.4 lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.31 alin. (1), Titlul VII din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au reintregit baza de calcul a TVA cu valoarea serviciilor prestate de distribuitori in beneficiul X in perioada 2012 – 2016, servicii care au fost facturate de societate catre distribuitori sub forma de discounturi.

Astfel, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in valoare de **0 lei** reprezentand contravaloarea TVA aferenta serviciilor prestate de distribuitori in beneficiul X, in perioada 2012 – 2016, care au fost facturate de X catre distribuitori sub forma de discounturi.

Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, societatea sustine ca a emis facturi cu semnul minus pentru valoarea capitalului de lucru, respectiv pentru valoarea reducerilor de pret asociate diverselor componente ale capitalului de lucru, care sunt aferente functiilor esentiale ale unui distribuitor. Aceste functii sunt intrinsec legate de activitatea de baza a unui distribuitor, fiind direct legate de achizitia si revanzarea de marfuri intermediata de catre distribuitori si nu remunereaza alte activitati suplimentare si diferite de activitatea efectuata in mod normal de un distribuitor. Din aceste considerente, aceste functii sunt denumite generic capital de lucru, sustinand faptul ca orice

distribuitor, in exercitarea activitatii sale, alocă un capital de lucru necesar in vederea exercitarii obiectului de activitate pentru care a fost contractat.

Potrivit societatii, in conformitate cu prevederile art.126 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru ca o operatiune sa se califice drept prestare de servicii in sfera de aplicare a TVA, aceasta trebuie sa fie efectuata cu plata, iar potrivit Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, conditia privind plata este considerata indeplinita daca exista o legatura directa intre remuneratia platita de catre client si avantajul economic obtinut de catre acesta. Astfel, pentru a considera ca reducerile aferente capitalului de lucru reprezinta remuneratia pentru o prestare de servicii efectuata de distribuitor este necesar ca distribuitorii sa efectueze servicii determinabile in beneficiul X.

Prin urmare, s-ar considera ca platile efectuate de X pentru reducerile aferente capitalului de lucru sunt aferente unor prestari de servicii efectuate de distribuitor doar in masura in care aceste plati ar remunera activitati pe care distribuitorii sa le presteze suplimentar fata de activitatea de distributie, respectiv activitati care sa nu reprezinte componenta intrinseca a achizitiei si respectiv a revanzarii de produse.

Asfel, reducerile aferente capitalului de lucru remunereaza in fapt componente ale comisionului de distributie la care este indreptatit in mod obisnuit orice distribuitor care achizitioneaza produse de la X in vederea revanzarii.

Mai mult, societatea arata ca daca nu ar fi emis facturi cu semnul minus pentru reducerile acordate catre distribuitori, dar ar fi primit in schimb facturi cu semnul plus de la distribuitori pentru contravaloarea acestor discounturi, atunci:

- nu s-ar fi aflat intr-o situatie mai favorabila intrucat indiferent de modalitatea de facturare a acestei operatiuni, respectiv ca reducere de pret de catre X sau ca prestari de servicii de catre Distribuitori, impactul asupra TVA ar fi fost acelasi pana la data de 1 iunie 2015, perioada in care era aplicabila aceeasi cota de TVA pentru produsele alimentare livrate de X pentru care se acordau reduceri de pret, cat si pentru prestarile de servicii care ar fi fost facturate de catre distribuitori;

- incepand cu luna iunie 2015, avand in vedere introducerea cotei reduse de TVA pentru produse alimentare, X s-ar fi aflat chiar intr-o pozitie mai favorabila in situatia in care ar fi primit facturi de servicii de la prestatori, intrucat ar fi aplicat deducerea TVA aplicata de Distribuitori la cota standard de TVA, in timp ce facturarea cu minus de catre societate a implicat reducerea TVA colectata la nivelul X prin aplicarea cotei reduse de TVA de 9%.

În drept, pe perioada 2012-2015, sunt incidente prevederile art.137 alin.3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(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;”

coroborate cu prevederile pct.19 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„19. (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.”*

Începând cu data de 01.01.2016 sunt în vigoare prevederile art.286 alin.4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„(4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

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

coroborate cu prevederile pct.31 alin.(1) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“31. (1) În sensul art.286 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări.

*Exemplul nr.1: 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.***

Exemplul nr.2: La data livrării unor bunuri, furnizorul acordă o reducere de preț de 10% din valoarea acestora. Sunt livrate bunuri supuse cotei standard de TVA de 20% în valoare de 2.000 lei și bunuri supuse cotei de 9% în valoare de 5.000 lei.

Pe factură se înscrie baza impozabilă a celor două livrări, respectiv 2.000 lei plus 5.000 lei, baza se reduce cu 10%, iar TVA se aplică asupra bazei reduse: $[2000 - (2000 \times 10 / 100)] \times 20\% = 360$ lei și $[5000 - (5000 \times 10 / 100)] \times 9\% = 405$ lei.

Se consideră că factura este corectă inclusiv dacă TVA este menționată integral înainte de reducerea bazei și apoi se menționează cu minus TVA aferentă reducerii.”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că nu se cuprind în baza de impozitare a TVA rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și **alte reduceri de preț**, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei.

Potrivit prevederilor pct.51 alin.(5) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“(5) Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:

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

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

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

iar conform dispozițiilor pct.76 alin.(7) din OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

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

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

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

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că:

- rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată;
- sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării;
- nu trebuie să constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări;
- trebuie să fie reflectate în facturi fiscale sau alte documente legale.

În factura emisă se va consemna contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, fără taxă, iar pe un rând separat se va înscrie suma cu care

este redusă baza impozabilă, care se scade, iar taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra diferenței rezultate.

În situația în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri comerciale prevăzute sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor se ajustează baza impozabilă, situație în care furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, facturi care au ca obiect numai reducerile comerciale.

De asemenea, potrivit acestor prevederi legale, pentru ajustarea bazei impozabile a TVA cu reducerile comerciale acordate, acestea nu trebuie să constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări.

Astfel, discount-urile reprezintă reduceri comerciale acordate clienților, fie pentru a-i stimula să cumpere mai mult, fie pentru a-i stimula să plătească mai repede, fie pentru a le crea posibilitatea să obțină un profit din distribuirea unei mărfuri cu preț fix, în condițiile în care, în literatura de specialitate și în practica afacerilor sunt întâlnite două categorii de reduceri de preț:

- reduceri de natură comercială (sau reduceri comerciale), care au o influență directă asupra mărimii nete a unei facturi;
- reduceri de natură financiară (sau reduceri financiare), care poartă denumirea de sconturi (numite și sconturi de decontare sau sconturi de casă).

În categoria **reducerilor comerciale** se include, cu titlu de exemplu: rabatul, remiza și risturnul.

Rabatul reprezintă reducerea practică, în mod excepțional, asupra prețului de vânzare convenit anterior între furnizor și client, ținându-se cont de unele defecte de calitate sau de neconformitate a bunurilor comercializate, față de clauzele prevăzute în contract.

Remiza este o reducere practică, în mod excepțional asupra prețului curent de vânzare, ținându-se cont de volumul vânzărilor sau de importanța cumpărătorului în clientela vânzătorului. Remiza corespunde, în general, unui procent aplicat asupra prețului brut, procent prevăzut în oferta de prețuri a întreprinderii sau care rezultă din negocierea între cei doi parteneri contractuali.

Risturnul reprezintă o reducere de preț calculată asupra ansamblului operațiilor efectuate de același cumpărător pe o perioadă determinată. De regulă, reducerile comerciale se acordă sub forma unui procent din prețul brut, dar se pot acorda și în sumă fixă.

În categoria reducerilor financiare este inclus **scontul de decontare**.

Scontul de decontare este reducerea financiară acordată procentual asupra unei creanțe decontate înainte de scadența normală. Altfel spus, scontul de decontare reprezintă o bonificație acordată clientului de către furnizor pentru plata cu anticipație a unei sume datorată de client. Scontul de decontare este o cheltuială financiară pentru furnizor, care este beneficiarul plății (încasează o sumă înainte de scadență) și un venit financiar pentru client, care efectuează o plată înainte de scadență.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Conform contractelor de vanzare a produselor finite si marfurilor prin distribuitori, in perioada 2012-2016, X a acordat clientilor mai multe tipuri de discount-uri, in functie de diferite obiective urmarite.

In contractele analizate au fost identificate urmatoarele tipuri de discounturi:

Contract valabil in perioada ianuarie - iunie 2012:

- reducere de pret generala: 0%;
- capital de lucru, impartit dupa cum urmeaza:
 - 0% pentru toate categoriile, cu exceptia infant, divizat astfel:
 - 0% pentru produse deteriorate si nevandabile;
 - 0% pentru rapoarte vanzari;
 - 0% pentru promotii locale;
 - 0% pentru stimulare vanzari;
 - 0% pentru numar agenti de vanzare agreeat;
 - 0% pentru produse infant, mai putin Formule de lapte pana la 1 an:
 - 0% pentru rapoarte vanzari;
 - 0% pentru promotii locale;
 - 0% pentru stimulare vanzari;
 - 0% pentru forta de vanzari dedicata;
 - 0% pentru Formule lapte pana la 1 an;
 - 0% pentru forta de vanzari dedicata;
 - 0% pentru rapoarte vanzari.

Contract valabil in perioada iulie 2012 - iunie 2013:

- reducere de pret generala: 0%;
- FUP (File Uploader) – date vanzari catre piata si stoc: 0%;
- capital de lucru, impartit dupa cum urmeaza:
 - 0% pentru toate categoriile, cu exceptia infant, divizat astfel:
 - 0% pentru produse deteriorate si nevandabile;
 - 0% pentru promotii locale;
 - 0% pentru numar agenti de vanzare agreeat;
 - 0% pentru Lapte de crestere, Cereale, Sucuri, Piureuri, divizat astfel:
 - 0% pentru promotii locale;
 - 0% pentru numar agenti de vanzare agreeat;
 - 0% pentru Formule lapte pana la 1 an;
 - 0% pentru numar agenti de vanzare agreeat.

Contract valabil in perioada iulie 2013 – decembrie 2013:

- Reducere generala de pret: 0%;
- Produse nevandabile: 0%;
- Promotii locale: 0%;
- Date vanzari si stoc: 0%;

- Numar agenti de vanzari agreat: 0%, exceptand produsele Infant, pentru care se acorda 0%.

Contract valabil in perioada ianuarie 2014 - decembrie 2014:

- Reducere generala de pret: 0%;
- Produse nevandabile: 0%;
- Date vanzari si stoc: 0%;
- Distributie: 0%;
- Numar agenti de vanzari agreat: 0% pentru bauturi, culinare si dulciuri; 0% pentru produse Infant, produse CPW si hrana pentru animale; 0% pentru produse infant – formule de lapte de pana la 1 an;
- Suport comercial: 0%.

Contract valabil in perioada ianuarie 2015 – decembrie 2015:

- Reducere generala de pret: 0%;
- Produse nevandabile: 0%;
- Date vanzari catre piata si stoc: 0%;
- Distributie: 0%;
- Forta de vanzari dedicata: 0% pentru toate categoriile, exceptand formule de lapte de pana la 1 an; 0% pentru formule de lapte de pana la 1 an.
- Suport comercial: 0%.

Contract valabil in perioada ianuarie 2016 – iulie 2016:

- Reducere generala de pret: 0%;
- Produse nevandabile: 0%;
- Date vanzari catre piata si stoc: 0%;
- Distributie: 0%;
- Forta de vanzari dedicata: 0% pentru toate categoriile, exceptand formule de lapte de pana la 1 an; 0% pentru formule de lapte de pana la 1 an.
- Suport comercial: 0%.

Contract valabil in perioada august 2016 – decembrie 2016:

- Reducere generala de pret: 0%.

Discount-ul acordat distribuitorilor pentru fiecare contract este compus din 11 părți:

D1. Reducere generala de pret: se acorda tuturor clientilor, societati de distributie, nediscriminator, fara nicio conditionare.

D2. Reducere pentru produse deteriorate si nevandabile: aceasta reducere reprezinta un rabat, fiind acordata, in conformitate cu prevederile OMFP 3055/2009, respectiv ale OMFP 1802/2014, pentru produse deteriorate si care nu mai pot fi vandute. Astfel, acest tip de discount este acordat in legatura cu volumele de marfa achizitionate de Distribuitor de la X.

D3. Reducere pentru rapoarte vanzari transmise de Distribuitor catre X: acest tip de discount este acordat pentru transmitere unor informatii privind piata Distribuitorului si relatiile sale comerciale in beneficiul X.

D 4. Reducere pentru promotii locale: acest tip de discount este acordat pentru stimularea vanzarilor produselor X de catre Distribuitor.

Astfel discount-ul este acordat in legatura cu volumele de marfa achizitionate de Distribuitor de la X.

D 5. Reducere pentru stimulare vanzari: discount acordat pentru stimularea vanzarilor produselor X de catre Distribuitor.

Astfel, acest tip de discount este acordat in legatura cu volumele de marfa achizitionate de Distribuitor de la X.

D 6. Reducere pentru numar agenti de vanzare agreat: discount acordat pentru comercializarea produselor X de catre Distribuitor, folosind propria retea de vanzari a Distribuitorului, utilizand personal dedicat pentru X.

D 7. Reducere pentru forta de vanzari dedicata: discount acordat pentru comercializarea produselor X de catre Distribuitor, folosind propria sa retea de vanzari, utilizand personal dedicat pentru X.

D 8. Reducere pentru date vanzari si stoc: discount acordat pentru transmiterea unor informatii privind piata Distribuitorului si relatiile sale comerciale, in beneficiul X.

D 9. Reducere pentru date vanzari si stoc – ICE CREAM: discount acordat pentru transmitere unor informatii privind piata Distribuitorului si relatiile sale comerciale, in beneficiul X.

D 10. Reducere pentru distributie: discount acordat pentru distributia produselor folosind propria retea logistica a Distribuitorului.

D 11. Reducere pentru suport comercial: discount acordat in scopul promovarii vanzarii produselor X de catre Distribuitor.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, se retine urmatoarea structura a discount-urilor acordate de X:

D1: Se acorda tuturor clientilor, societati de distributie, nediscriminator, fara nicio conditionare.

D 2, D 4 si D 5: Reprezinta discount-uri acordate in legatura cu volumele de marfa achizitionate de Distribuitor de la X.

D 3, D 7, D 8: Aceste discount-uri nu sunt acordate in legatura cu volumele de marfa achizitionate de Distribuitor de la X reprezentand, in fapt, o remunerare a unor servicii prestate de distribuitori in beneficiul X.

Contravaloarea acestor servicii este facturata de distribuitori catre X.

D 6, D 9, D 10, D 11: Aceste discount-uri au fost considerate de organele de inspectie fiscala ca nefiind acordate in legatura cu volumele de marfa achizitionate de Distribuitor de la X, fiind reincadrate ca o remunerare a unor servicii prestate de distribuitori in beneficiul X, dupa cum urmeaza:

- comercializarea produselor X de catre Distribuitor, folosind propria retea de vanzari a Distribuitorului, utilizand personal dedicat pentru X;
- prestarea de catre Distribuitor, in beneficiul X, a unor servicii de transmitere a unor informatii privind piata Distribuitorului si relatiile sale comerciale;

- distributia produselor folosind propria retea logistica a Distribuitorului;
- promovarea vanzarii produselor X de catre Distribuitor perioada 2012 – 2016.

X mai acorda Distribuitorilor pe langa discounturile prezentate mai sus si alte categorii de reduceri comerciale, denumite in contract “bonusuri”, in legatura cu volumele achizitionate de Distribuitor de la X, precum si cu volumele vandute de Distribuitor catre clientii acestuia (volume achizitionate de la X).

Totodata X are incheiate contracte de colaborare si cu o alta categorie de clienti, respectiv hypermarketuri (S, M, N etc).

Urmare analizei efectuate asupra contractelor incheiate cu acestia a reiesit ca X are calitate de furnizor pentru bunurile livrate si calitate de client pentru serviciile primite si acorda catre acesti parteneri reduceri comerciale.

Din analiza contractelor incheiate de X cu cele doua categorii de clienti (distribuitori si hypermarketuri) a rezultat intentia societatii de a-si promova cat mai bine produsele prin intermediul clientilor precum si faptul ca explicatiile discounturilor acordate Distribuitorilor (detaliate mai sus) sunt asemanatoare serviciilor de promovare prestate de hypermarketuri.

In ceea ce priveste modul de achitare a acestor servicii de catre X s-a constatat ca Distribuitorii sunt remunerati prin intermediul reducerilor comerciale precizate mai sus, iar hypermarketurile emit facturi catre X pentru prestatii respective.

Conform facturilor fiscale puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, discount-urile tip 1, 2, 4, 6, 9, 10, 11 sunt evidentiatae distinct pe facturile de livrare, cu semnul minus si sunt purtatoare de TVA.

Drept urmare, prin facturarea acestor reduceri comerciale X nu a inclus in baza de impozitare a TVA contravaloarea reducerilor comerciale acordate.

Astfel, având în vedere prevederile legale incidente bazei de impunere a TVA care stipulează că nu se includ în baza de impozitare rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și *alte reduceri de preț*, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității 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 se reține că, per a contrario, în situația în care aceste reduceri de preț constituie remunerări de servicii acestea se includ în baza de impozitare a TVA.

Noțiunea de “DISCOUNT”, conform dicționarului DEX reprezintă reducere de preț pentru un cumpărător anumit în anumite condiții de achiziționare a mărfii.

Așa cum s-a prezentat mai sus reducerile de preț pot fi de natură comercială sau financiară, iar pct.51 alin.(5) din OMFP nr.3055/2009 și pct.76 alin.(7) din OMFP nr.1802/2014 prezintă reducerile comerciale cu titlu de exemplu.

În același sens sunt și prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.286 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

conform cărora baza de impozitare pentru TVA nu cuprinde “rabaturile, remizele, risturnurile **și alte reduceri comerciale**”

Față de cele de mai sus se induce concluzia potrivit căreia se pot acorda și alte reduceri comerciale decât cele prezentate de legea fiscală cu tîtu de exemplu.

De reținut este că astfel de reduceri trebuie să fie acordate pentru diverse considerente care să contribuie direct sau indirect la creșterea vânzărilor, obținerea unui vad comercial, creșterea calității produselor comercializate, asigurarea unui anumit grad de satisfacție al clientului, stimularea unui consumator agreat din motive legate fie de creșterea calității produsului comercializat, fie de creșterea volumului de produse comercializate per total sau a creșterii volumului unui anumit tip de produs, etc.

De asemenea, de precizat este aspectul conform căruia acordarea unui astfel de discount să nu reprezinte o remunerație a unui serviciu. Având în vedere că noțiunea de remunerație reprezintă “*cantitatea de bani plătită în schimbul muncii prestate*” se impune a se analiza dacă discount-ul acordat ar putea reprezenta o plată a unui serviciu.

Pentru aceasta urmează a se analiza contractele încheiate între părți și condițiile impuse pentru acordarea de discount-uri, în cazul în speță toate elementele discount-ului acordat.

Având în vedere că legea fiscală nu exclude acordarea și a altor tipuri de reduceri de preț decât cele prezentate în lege cu tîtu de exemplu, din contră precizând că baza de impozitare pentru TVA poate include și “**alte reduceri de preț**”, se impune ca analiza discount-urilor să se efectueze și din acest punct de vedere fără să se limiteze la reducerile comerciale prevăzute de legea contabilă și fiscală.

În consecință, organul de soluționare a contestației reține că se impune reanalizarea discount-urilor acordate de către societate distribuitorilor în sensul dacă toate elementele discount-ului au fost acordate în funcție de volumul vânzărilor, sau dacă acestea reprezintă o remunerație a unui serviciu, caz în care se va stabili și natura serviciului remunerat.

Referitor la prevederile art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost preluat și prin art.268 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că acestea precizează:

„(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”.

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), respectiv art.269 alin.1, iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din **activitățile economice** prevăzute la art.127 alin.(2), respectiv art.269 alin.2.

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria **operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1), respectiv art.268 alin.1 din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv în funcție de perioada incidentă operațiunii în cauză, la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.3 din HG nr.1/2016 din Normele metodologice de aplicare a art.268 alin.1 din Codul fiscal.

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2), preluat și prin art.269 alin.1 și alin.2 din Codul fiscal:

„(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora”.

Prin urmare, se reține că, în derularea contractelor încheiate de X, operațiunile constând în livrări de mărfuri efectuate către Distribuitori reprezintă o activitate economică.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că discounturile reprezintă:

- comercializarea produselor X de catre Distribuitor, folosind propria retea de vanzari a Distribuitorului, utilizand personal dedicat pentru X;
- prestarea de catre Distribuitor, in beneficiul X, a unor servicii de transmitere a unor informatii privind piata Distribuitorului si relatiile sale comerciale;
- distributia produselor folosind propria retea logistica a Distribuitorului;
- promovarea vanzarii produselor X de catre Distribuitor perioada 2012 – 2016, se reține că acestea sunt strict legate de activitatea economică desfășurată, respectiv de livrările de bunuri efectuate.

Având în vedere cele reținute mai sus, constatările consemnate în Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au determinat cu claritate situația de fapt, constatarea faptului că acordarea unor discounturi la vânzarea unor produse reprezintă în fapt o remuneratie pentru prestarea de servicii, nu este întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, conform art.6 si art.7 din Codul de procedura fiscala, iar in analiza efectuată organul fiscal avea obligatia sa identifice și sa aiba în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Potrivit practicii comunitare în domeniu, organele fiscale trebuie să aibă în vedere prevalența fondului asupra formei în ceea ce privește analiza documentelor prezentate de societate pentru deducerea TVA, respectiv vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii stabilind dacă operațiunea intra in sfera TVA sau nu, considerând sau nu justificat tratamentul fiscal aplicat de societate.

Având în vedere cele precizate, se retine ca din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent, astfel că organul de solutionare a contestatiei se află în imposibilitatea de a se pronunta asupra colectarii de catre X a taxei pe valoarea adaugată în sumă de **0 lei** .

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din Ordinul președintelui Agenției Nationale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală **se va desființa partial** Decizia de impunere nr. 000/2018 întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru taxa pe valoarea adăugată **în sumă**

de 0 lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

4. Referitor la dosarul prețurilor de transfer și la ajustarea bazei de impozitare a impozitului pe profit prin stabilirea unor cheltuieli nedeductibile în suma de 0 lei, elemente care au concurat la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în suma de 0 lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au efectuat aceasta ajustare în condițiile în care din analiza dosarului prețurilor de transfer și documentelor prezentate au rezultat deficiențe cu privire la modul de justificare a prețurilor de transfer, astfel că s-a procedat la refacerea analizei de comparabilitate privind achizițiile de la societăți afiliate în vederea eliminării acestor deficiențe.

In fapt, în perioada 2011 - 2015, organele de inspecție fiscală au constatat că procentul de redevență achitată pentru anumite licențe achiziționate de X de la entități afiliate se situează peste valoarea limitei superioare (cuartila 3) a intervalului de comparație, rezultând astfel că achiziția licențelor nu s-a efectuat la preț de piață, X plătiind redevențe mai mari decât în cazul unor tranzacții comparabile între societăți independente.

Totodată, s-a constatat că în anii 2011, 2012 și 2014, valoarea indicatorului marja operațională înregistrat de către societate pentru activitatea de distribuție se situează sub limita inferioară (cuartila 1) a marjei de comparație, rezultând că achizițiile de marfuri efectuate de X de la entitățile afiliate nu s-au efectuat la preț de piață, aceasta plătiind un preț mai mare decât în cazul unor tranzacții comparabile între societăți independente.

Efectul ajustărilor operate de organele de inspecție fiscală, în suma totală de **0 lei**, structurată pe anii fiscali 2011, 2012, 2013, 2014 și 2015, s-a concretizat în recalcularea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit pentru acești ani, în baza prevederilor art.11 alin.(2), art.7 alin.1 pct. 26, art. 19 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil până în anul 2015, cu modificările și completările ulterioare, precum și a normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederile punctelor 22 - 25, 29, 31 - 36 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a prevederilor art. 11 alin. (4), art. 7 pct. 32, art. 19 alin. 6 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal valabil începând cu anul 2016, precum și a normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederile punctelor 5 alin. (1)

lit. a), lit.d), alin.(2) – (9) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv art. 9 alin. 1 și alin.2 și art.10 din OD 442/2016.

In drept, in materia impozitului pe profit in perioada 2011-2015, sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art.7 alin.1 pct.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare:

“preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;”

- art.19 alin.(1) și alin.(5) din Codul fiscal, prevede că:

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

(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”

Potrivit art.11 alin.(2) din același act normativ:

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuielile cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Conform prevederilor pct.22-25, 31-36 și 38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

22. *Reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată.*

23. *La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:*

a) *metoda comparării prețurilor;*

b) *metoda cost-plus;*

c) *metoda prețului de revânzare;*

d) *orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.*

24. *În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.*

25. *Metoda comparării prețurilor*

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată.

28. *În sensul art.11 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal, prin alte metode recunoscute în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică se înțelege metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului.*

29. *Metoda marjei nete*

Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma unei sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente, care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.[.].

31. *În cazul comparării tranzacțiilor dintre persoane afiliate și cele independente se au în vedere:*

a) *diferențele determinate de particularitățile bunurilor materiale, nemateriale sau ale serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care*

aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;

b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

La analiza funcțiilor persoanelor participante într-o tranzacție vor fi avute în vedere: importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant, împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție, volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor, valoarea activelor necorporale folosite.

32. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:

a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;

b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;

c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;

g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

33. Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:

a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;

b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;

c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;

d) clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;

e) în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;

f) condițiile speciale de concurență.

34. În aplicarea metodelor prevăzute la [art. 11](#) alin. (2) din Codul fiscal se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul.

În cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă terțe părți independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare (de exemplu, clauze de actualizare a prețului).

În situația în care în legătură cu transferul bunurilor și al serviciilor sunt convenite aranjamente financiare speciale (condiții de plată sau facilități de credit pentru client diferite de practica comercială obișnuită), precum și în cazul furnizării parțiale de materiale de către client sau servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.

35. *La aplicarea metodelor prevăzute la [art. 11](#) alin. (2) din Codul fiscal nu se iau în considerare prețurile care au fost influențate de situații competitive speciale, cum ar fi:*

a) prețuri practicate pe piețe speciale închise, unde aceste prețuri sunt stabilite diferit de condițiile de pe piața din care se face transferul;

b) prețuri care sunt supuse reducerilor speciale legate de introducerea de produse noi pe piață;

c) prețuri care sunt influențate de reglementările autorităților publice.

36. *Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate.*

În cazul furnizărilor de servicii se iau în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii (transport, asigurare). În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda "cost-plus".

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate.

Analizarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de "*transfer al preturilor*", practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "*speciale*" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Așa cum prevede Codul fiscal, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele, precum și "*orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.*"

De asemenea, spetei ii sunt aplicabile si urmatoarele prevederi din Ordinul nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer :

“- art. 9 - alin.1: Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, se efectuează de organele fiscale la valoarea configurată de tendința centrală a pieței;

- alin. 2: Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/valorii tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, fiind identificate cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile, se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestor societăți sau a tranzacțiilor comparabile identificate;

- art. 8 - alin. 2: disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora, pentru care contribuabilul/plătitorul verificat prezintă documentele justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer;

- alin. 3: marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente

- alin. 4: pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. Intervalul de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente, după eliminarea din marja de comparare a rezultatelor extreme;

- alin. 5: la stabilirea și calculul estimării/ajustării nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare;

- alin. 6: dacă valoarea mediană nu poate fi identificată (valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare), va fi realizată media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.

- art. 7 - alin.1: In cazul efectuării de către contribuabil/plătitor de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, conform prevederilor art.11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală vor ajusta cuantumul prețurilor de transfer practicate. Ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.

- art. 10: *Prezentul ordin se completează cu Linii directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare, și Codul de conduită privind documentația prețurilor de transfer, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria C, nr. 176/1 din 28 iulie 2006.*”

Având în vedere cele precizate la situația de fapt, prevederile legale invocate, precum și documentele și argumentele prezentate în dosarele prețurilor de transfer pentru susținerea prețurilor practicate între părțile afiliate în perioada 2011-2015, se rețin următoarele:

a. Licențierea de drepturi de proprietate intelectuală de către X de la părțile sale afiliate:

X a încheiat acorduri de licențiere de drepturi de proprietate intelectuală de la următoarele societăți din cadrul grupului: W, Q și R. În cadrul acestor acorduri, pentru remunerarea licențiatorului, X a achitat periodic redevențe calculate ca și procent în vânzările nete.

Pentru perioada 2011-2014 societatea a calculat o valoare medie a procentului de redevență achitat în suma de 0%, iar pentru perioada 2015-2016 în suma de 0%.

În conformitate cu Linii directoare OECD, s-a ales metoda MCP (metoda comparării prețurilor) drept metoda cea mai adecvată pentru evaluarea comparativă a tranzacțiilor de licențiere a drepturilor de proprietate intelectuală efectuate între X și afiliații săi.

Referitor la analiza economică a achiziției unei licențe pentru dreptul de a utiliza o gamă variată de drepturi de proprietate intelectuală, incluzând mărci comerciale, nume ale afacerii, denumiri de domenii, brevete, patente și know-how, organele de inspecție fiscală au identificat deficiențe cu privire la aplicarea metodei comparării prețurilor, respectiv modalitatea de calcul a redevenței testate.

Conform contractelor de licență încheiate de X cu părțile sale afiliate W, Q, R și X., remuneratia aferentă drepturilor de proprietate intelectuală este calculată sub forma unei rate de redevență fixă stabilită pe produs/categorie de produse, ca și procent din „vânzările nete” de produse pe care X le realizează.

Conform mențiunilor din cuprinsul DPT 2011-2016, în cifra de afaceri netă se includ doar vânzările către persoane terțe realizate la prețul de listă din care se scad discount-urile de bază acordate și valoarea retururilor de marfă acceptate de către vânzător.

Societatea a folosit o rată de redevență medie pentru fiecare an calculată la nivelul tuturor contractelor de licență încheiate de societate cu părțile sale afiliate, respectiv o rată medie de redevență de 0% pentru perioada 2010-2014 și de 0% pentru perioada 2015-2016.

X a comparat aceste rate medii anuale de redeventa cu intervalele de comparare determinate pe baza studiilor de comparabilitate.

Abordarea X de a folosi o rata de redeventa comuna aferenta tuturor vanzarilor nete de produse sub marcile licentiate poate denatura rezultatul analizei de comparabilitate, avand in vedere ca ratele de redeventa percepute de catre partile afiliate pentru acordarea dreptului de utilizare a licentelor difera pentru fiecare contract de licenta in parte, iar metoda compararii preturilor presupune testarea pretului fiecarei tranzactii analizate.

Organele de inspectie fiscala au acceptat utilizarea metodei compararii preturilor de catre societate, criteriile de cautare folosite de contribuabil, precum si analiza calitativa si motivele respingerii/acceptarii comparabilelor pentru excluderea/acceptarea din/in esantionul final de comparabilitate si au procedat la efectuarea unei noi analize pe baza de rate de redeventa lunare pentru fiecare categorie de produs in parte.

Rezultatele analizei privind intervalul de comparare al redeventelor platite pentru utilizarea licentei, au fost urmatoarele: pentru perioada 2011 - 2014 cuartila inferioara = 0%, mediana = 0%, cuartila superioara = 0%, iar pentru perioada 2015 - 2016 cuartila inferioara = 0%, mediana = 0%, cuartila superioara = 0%.

Conform informatiilor comunicate de societate, in perioada 2011 – 2016, redeventele platite de X au fost calculate in conformitate cu contractele existente intre parti, prin aplicarea unui procent cuprins intre 0% si 0% asupra valorii vanzarilor nete ale tuturor bunurilor licentiate de catre X.

Din compararea redeventelor platite de X pentru dreptul de a utiliza o gama variata de drepturi de proprietate intelectuala pentru perioada 2011 - 2016, cu intervalele de comparare stabilite mai sus, rezulta ca pentru perioada 2011 - 2015, procentul de redeventa achitata pentru anumite licente acestuia se situeaza peste valoarea limitei superioare (cuartila 3), astfel ca achizitia licentelor nu s-a efectuat la pret de piata, iar X a platit redevente mai mari decat in cazul unor tranzactii comparabile intre societati independente.

Astfel, au rezultat ajustari ale cheltuielilor de exploatare cu redeventele platite de X catre entitati afiliate pentru perioada 2011 – 2015 in suma de 0 lei.

Prin contestatia formulata societatea solicita testarea ratei de redeventa medie pe contract, avand in vedere ca proprietatea intelectuala pentru care se datoreaza aceste redevente este licentiata pentru intreg portofoliul de produse iar intervalul intercuartilar de referinta de rate de redeventa este si el calculat in baza unui amestec de tipuri de produse din intreaga categorie a produselor alimentare si bauturilor non-alcoolice. Sustine ca evaluarea lunara a ratelor de redeventa nu este relevanta din moment ce practica obisnuita cu privire la testarea unei astfel de tranzactii este pe baza anuala. Astfel, abordarea organelor de inspectie fiscala de a compara rate de redeventa lunare pentru fiecare tip de produs cu intervale intercuartilare de rate de redeventa pentru o

varietate de tipuri de produse este incorecta si conduce la un grad mai mic de comparabilitate a tranzactiilor, in contradictie cu Liniile directoare OECD privind preturile de transfer si la un calcul de ajustari nerezonabile si inadecvate la nivelul societatii.

Fata de argumentele societatii, se retine ca aceasta a calculat rate medii anuale de redeventa pentru fiecare an ca raport intre cuantumul redeventei platite si vanzarile nete, pe care le-a comparat cu intervalele de comparare obtinute pe baza esantioanelor de contracte de redeventa comparabile indentificate in studiile de comparabilitate.

Totodata, nu pot fi retinute argumentele societatii privind necesitatea folosirii unei rate de redeventa medii determinata pentru fiecare contract in parte pentru toate tipurile de produse in scopul de a creste gradul de comparabilitate si pentru a evita o potentiala denaturare a rezultatelor analizei de comparabilitate, intrucat metoda compararii preturilor presupune testarea pretului fiecarei tranzactii analizate, iar o eventuala agregare a acestora poate conduce la denaturarea rezultatelor analizei de comparabilitate.

Referitor la argumentele societatii privind prevederile doctrinei internationale in domeniul preturilor de transfer, se retine ca acestea nu sunt documentate sau justificate intrucat societatea nu prezinta in sprijinul propriilor afirmatii documente justificative.

Totodata se retine ca baza doctrinei internationale in domeniul preturilor de transfer o constituie Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, iar acestea stipuleaza la par. 2.13 ca: *„Metoda CUP compara pretul platit pentru un bun sau un serviciu transferat in cadrul unei tranzactii controlate cu pretul platit pentru un bun sau un serviciu transferat in cadrul unei tranzactii necontrolate in circumstante comparabile”*.

Organele de inspectie fiscala au folosit in analiza efectuata intervalele de comparabilitate determinate de societate, intrucat fiecare rata de redeventa individuala poate fi comparata cu aceste intervale de comparabilitate, chiar daca acestea reflecta rate de redeventa atat pentru produse alimentare cat si pentru bauturi non-alcoolice, avand in vedere ca diferentele dintre tipul de produse nu sunt semnificative astfel incat sa denatureze rezultatele analizei, precum si faptul ca pot fi si alti factori care influenteaza comparabilitatea in afara de tipul de produse.

Se retine ca in acest caz nu se pot aplica prevederile par. 3.9 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE referitoare la agregarea tranzactiilor in cazul in care *„[...] tranzactiile separate sunt atat de strans legate una de alta sau se continua una pe alta, incat nu pot fi evaluate in mod adecvat pe baze separate [...]”*, intrucat in cuprinsul contractelor generale de licente sunt mentionate distinct procentul de licenta pentru fiecare tip de produs, astfel ca ratele individuale de licenta pot fi analizate separat.

Mai mult, conform prevederilor par. 3.9 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE invocat de X: „*Ideal, pentru a se ajunge la cea mai precisa aproximare a valorii corecte de piata, principiul lungimii de brat ar trebui sa se aplice tranzactie cu tranzactie [...]*”, principiu aplicabil in cazul contractelor de licentiere incheiate de X cu partile sale afiliate, avand in vedere ca beneficiile obtinute pot avea valori diferite in functie de valoarea fiecărei marci comerciale licentiate. Pentru reflectarea condițiilor pietei, se retine ca fiecare contract de licentiere trebuie sa fie testat din punct de vedere al preturilor de transfer, prin compararea fiecărei rate de redeventa aferenta fiecarui contract de licentiere cu intervalul obtinut in urma analizei de comparabilitate efectuata si nu prin utilizarea unei rate medii anuale de redeventa calculate pentru toate categoriile de produse, marcile comerciale licentiate nefiind considerate a fi produse complementare in vederea vanzării acestora pe pietele de desfacere.

De asemenea, se retine ca in cazul de fata nu poate fi vorba de tranzactii separate interconectate asa cum acestea sunt definite la par. 3.9 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE invocat de societate, avand in vedere ca licentele testate au fost stabilite in baza unor contracte in cuprinsul carora sunt mentionate distinct procentul de licenta pentru fiecare tip de produs.

Referitor la argumentele societatii privind evaluarea lunara a ratelor de redeventa efectuata de catre organele de inspectie fiscala, precum si cele potrivit carora testarea ratelor de redeventa ar trebui sa ia in considerare cifre anuale finale, se retine ca aplicarea metodei compararii preturilor presupune analiza individuala a fiecărei tranzactii, respectiv a nivelului fiecărei rate de redeventa la momentul aplicării acesteia asupra bazei de calcul, iar o abordare lunara sau chiar anuala care presupune calcularea unui procent mediu lunar sau anual al ratelor de redeventa nu este in concordanta cu principiile par 3.9 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE.

Totodata, se retine ca organele de inspectie fiscala au testat procentele ratelor de redeventa pentru fiecare tip de produs mentionate distinct in cuprinsul contractelor generale de licenta incheiate intre X si partile sale afiliate si nu au realizat o evaluare lunara a ratelor de redeventa asa cum sustine societatea.

Prin urmare, avand in vedere ca argumentele societatii nu sunt in masura sa combata constatările organelor de inspectie fiscala, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru cheltuielile în sumă de 0 lei.**

b. Activitatea de distributie de marfuri catre afiliati, respectiv „6.2.2 Vanzarea-cumpararea de bunuri intre X RO si partile sale afiliate” aferenta DPT 2011-2014 si „7.2 Activitatea de distributie” aferenta DPT 2015-2016:

In cadrul activitatii de distributie la nivel local X achizitioneaza de la entitati producatoare X bunuri (i.e. produse finite, altele decat cele fabricate de catre X la nivel local) pe care ulterior le distribuie pe piata locala catre clienti terti.

Societatea a folosit metoda MMN, utilizand marja operationala drept indicator al nivelului de profit pentru a determina caracterul de pret al pietei al remuneratiei pentru tranzactiile desfasurate de X cu entitati afiliate din cadrul Grupului in contextul activitatii de distributie.

In vederea efectuarii analizei tranzactiilor desfasurate de X cu parti afiliate in contextul activitatii de distributie, contribuabilul a efectuat o cautare avand ca scop identificarea de companii independente care efectueaza activitati comparabile de distributie in industria alimentara si a bauturilor, folosind baza de date a Bureau van Dijk (Amadeus).

In urma efectuarii cautarii automate in Amadeus si, ulterior, a revizuirii manuale a companiilor identificate, au fost selectate seturi finale de companii independente care efectuau activitati comparabile cu partea testata (X) si anume companii implicate in desfasurarea de activitati de distributie de produse alimentare si bauturi, respectiv un numar de 14 de comparabile pentru perioada 2011 - 2014 si un numar de de 67 de comparabile pentru perioada 2015 - 2016.

Conform continutului DPT societatea a calculat urmatorii indicatorii de eficienta economica aferenti activitatii de distributie, astfel:

- pentru perioada 2011 - 2014:

Marja neta de profit din vanzari = $EBIT / Net\ Sales$ si Marja bruta din revanzare = $(Venituri\ din\ vanzarea\ marfurilor - Costul\ marfurilor\ vandute) / Venituri\ din\ vanzarea\ marfurilor$.

- pentru perioada 2015 - 2016:

Marja operationala = $(Total\ venituri\ din\ exploatare - Total\ cheltuieli\ din\ exploatare) / Total\ venituri\ din\ exploatare$.

Societatea a concluzionat ca preturile de transfer practicate in cadrul tranzactiei de vanzare-cumparare de bunuri intre X si partile sale afiliate aferente activitatii de distributie sunt la nivel de piata.

Din analiza societatilor din esantioanele finale prezentate de societate ca si comparabile, a rezultat faptul ca o parte dintre acestea nu respecta criteriul de independenta, respectiv in perioada 2011-2014- 3 societati, iar in perioada 2015-2016- 20 companii comparabile.

In acelasi timp, societatea a acceptat in esantioanele finale companii pentru care nu exista informatii disponibile din care sa reiasa ca acestea sunt comparabile cu X, respectiv in perioada 2011-2014- 3 societati, iar in perioada 2015 - 2016 au fost acceptate 23 societati care nu sunt comparabile.

Societatea a luat in calcul date medii multianuale la compararea indicatorilor societatilor din estantionul final de comparabilitate cu valoarea indicatorului financiar al societatii analizate din anul analizat, respectiv media ponderata pe cinci ani a indicatorilor comparabilelor din perioada 2008 - 2012 in cazul DPT 2011 – 2014, precum si media simpla si ponderata pe trei ani a valorilor intervalelor de comparare din perioada 2013 - 2015 in cazul DPT 2015 - 2016.

Se retine ca media ponderata pe cinci ani a indicatorilor comparabilelor din perioada 2008 - 2012 in cazul DPT 2011 - 2014, respectiv media simpla si ponderata pe trei ani a valorilor intervalelor de comparare din perioada 2013 - 2015 in cazul DPT 2015 – 2016, nu sunt reprezentative pentru compararea cu indicatorul societatii dintr-un singur an, intrucat nu aduc valoare adaugata analizei, iar in cazul de fata nu este vorba de un ciclu de viata al produselor achizitionate sau de cicluri ale afacerii care ar afecta material comparabilitatea.

Totodata folosirea intervalului intercuartilar in sine ca si instrument statistic, contribuie la imbunatatirea acuratetii analizei intervalului de comparabilitate precum si la reducerea impactului eventualelor elemente care au un grad mai redus de comparabilitate si nu folosirea mediei anilor anteriori.

Pentru asigurarea comparabilitatii, indicatorii de profitabilitate trebuie calculati pe fiecare tip de activitate desfasurata de contribuabil si trebuie comparati cu acelasi tip de indicatori ai societatilor identificate ca si comparabile.

Organele de inspectie fiscala au acceptat metoda utilizata de societate in vederea stabilirii pretului de piata pentru remuneratia obtinuta de catre aceasta din activitatea de distributie, respectiv metoda marjei nete, au folosit acelasi indicator de eficienta economica utilizat de societate, respectiv marja operationala neta (MO) din vanzari totale, definita conform urmatorului raport:
Marja operationala = (Profitul sau Pierderea din exploatare / Total venituri din exploatare), unde Profitul sau Pierderea din exploatare = (Total venituri din exploatare - Total Cheltuieli de exploatare).

S-a procedat la refacerea studiului de comparabilitate, pe baza datelor furnizate de societate, astfel ca pentru perioada 2011 - 2015 au fost luate in calcul datele financiare aferente fiecarui an in parte din cele doua studii de comparabilitate puse la dispozitie, in timp ce pentru anul 2016, in lipsa datelor financiare, s-au utilizat datele furnizate de baza de date ORBIS pentru esantionul final de societati din studiul de comparabilitate aferent perioadei 2015 - 2016.

Totodata organele de inspectie fiscala au realizat o verificare manuala pentru evaluarea statutului de independenta si al gradului de comparabilitate a companiilor selectate si au eliminat companiile care nu indeplinesc cele doua criterii.

Comparand indicatorul marja operationala inregistrat de catre X pentru activitatea de distributie cu intervalul de comparare obtinut pe baza indicatorilor comparabilelor din esantioanele finale, a rezultat ca valoarea acestuia se

situeaza sub limita inferioara (cuartila 1) a marjei de comparare in anii 2011, 2012 si 2014.

Astfel, au rezultat ajustari ale cheltuielilor de exploatare ale X aferente achizitiilor de marfuri de la entitatile afiliate in anii 2011, 2012 si 2014 in suma totala de 0 lei.

Societatea sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au respins anumite companii acceptate ca si companii comparabile in analiza preturilor de transfer intrucat aceste companii nu par a fi independente la momentul desfasurarii inspectiei fiscale sau desfasoara activitati care nu sunt comparabile. Utilizarea de catre organele de inspectie fiscala a informatiilor actualizate din baza de date Orbis, informatii care nu erau disponibile societatii la momentul documentarii preturilor de transfer, determina rezultate denaturate ale analizei si concluzii diferite. Sustine ca toti pasii au fost urmati pentru a asigura filtrarea criteriilor pe baza informatiilor disponibile la momentul efectuarii studiului de comparabilitate, fiind efectuata o selectie manuala calitativa si fiind utilizate informatii disponibile in mod public cu privire la obiectul de activitate al tuturor companiilor din setul de companii potential comparabile.

Fata de argumentele societatii, se retine ca echipa de inspectie fiscala a respins o serie de companii necomparabile acceptate de X in esantioanele finale urmare verificarii paginilor de internet a acestora, analiza care nu depinde de versiunea bazei de date folosite si care a fost efectuata si de societate la momentul realizarii analizei, asa cum se precizeaza si la pct. 2.4 din Studiul „Distributia de produse alimentare-X Europe” (decembrie 2013) pentru Dosarul preturilor de transfer pentru perioada 2011 - 2014, respectiv in „Anexa 15 - Studiu de comparabilitate - activitati de distributie” la Dosarul preturilor de transfer pentru perioada 2015 – 2016.

In ceea ce priveste argumentul privind verificarea gradului de independenta a companiilor din esantionul final de comparabilitate intr-o varianta disponibila in anul 2018 a bazei de date ORBIS, se retine ca organele de inspectie fiscala au tinut cont de informatiile existente la data efectuarii studiului de comparabilitate de catre contribuabil, identificand o serie de companii din esantionul final de comparabilitate care nu respectau criteriile de independenta.

Analiza acestor companii a fost efectuata pe baza analizei istoricului actionariatului acestora furnizat de baza de date ORBIS (comuna cu baza de date AMADEUS folosita de societate, ambele fiind gestionate de compania BvD) informatia fiind prezenta in baza de date ORBIS (si deci si baza de date AMADEUS) la data efectuarii studiilor de comparabilitate la nivel european de catre X, respectiv luna decembrie 2013 in cazul Studiului „Distributia de produse alimentare-X Europe” si anul 2017 in cazul „Anexei 15 - Studiu de comparabilitate - activitati de distributie”, fapt care rezulta si din exporturile din baza de date ORBIS a istoricului actionariatelor companiilor respinse ca fiind afiliate in perioada verificata.

Referitor la argumentul societatii potrivit caruia a urmat toti pasii necesari astfel incat sa asigure independenta, disponibilitatea informatiilor si comparabilitatea companiilor selectate, se retine ca acesta reprezinta o descriere a procesului de analiza urmat de societate in cadrul dosarelor preturilor de transfer si nu exclude posibilitatea unor verificari ulterioare a gradului de comparabilitate a acestor companii.

In practica din domeniul preturilor de transfer, in studiile de comparabilitate se efectueaza si o etapa de selectie manuala calitativa a companiilor identificate, intrucat esantioanele de companii potential comparabile identificate urmare aplicarii in bazele de date ORBIS si AMADEUS a unor criterii de cautare pot contine si companii care nu sunt comparabile.

In ceea ce priveste invocarea par. 3.80 si par. 3.81 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, se retine ca verificarea calitativa a gradului de independenta si de comparabilitate a companiilor din esantionul final de comparabilitate reprezinta aplicari rezonabile a cerintelor de documentare a comparabilitatii si nu exced scopul in sine al analizei de comparabilitate, respectiv acela de a identifica companii comparabile cu societatea analizata.

Organele de inspectie fiscala nu au folosit informatii excesive din alte surse decat cele folosite si de societate la momentele intocmirii studiilor de comparabilitate, respectiv informatii din baza de date ORBIS (disponibile la momentele respective si in baza de date AMADEUS, comuna cu ORBIS) si informatii de pe internet, disponibile in mod public.

In acelasi timp, referitor la respingerea din esantioanele finale a unor societati pentru care nu exista informatii disponibile din care sa reiasa ca aceste companii sunt comparabile cu societatea analizata, se retine ca organele de inspectie fiscala si-au insusit argumentele societatii referitoare la faptul ca „[...] toate eforturile rezonabile au fost depuse pentru a ne asigura ca au fost selectate comparabilele corecte, luand in considerare datele disponibile X la momentul efectuarii analizei [...]”, au reintrodus in esantioanele finale aceste companii si au efectuat modificarile corespunzatoare la pct. 2.2.1 din cap. IV.

In ceea ce priveste argumentul societatii privind dubla impunere prin stabilirea unor cheltuieli nedeductibile urmare ajustarii tranzactiilor de licentiere, se retine ca ajustarea preturilor de transfer a fost determinata pe baza indicatorului marja operationala al X care a luat in calcul doar elementele operationale aferente activitatii de distributie, conform prevederilor par. 2.77 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, unde se mentioneaza ca la determinarea indicatorilor de profitabilitate neti pentru aplicarea metodei marjei nete de tranzactionare, trebuie luate in calcul numai elementele care (a) sunt legate direct sau indirect de tranzactia verificata si (b) care au o natura operationala.

Astfel, indicatorul marja operationala al X pentru activitatea de distributie este un indicator operational si reflecta profitabilitatea societatii din activitatea

operatională de distribuție, fără a fi influențat de elemente fiscale, respectiv de cheltuieli nedeductibile.

Mai mult, Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE nu fac referiri la elemente de cost nedeductibile la calculul profitului impozabil, datorită cerințelor diferite de clasificare a unor astfel de cheltuieli la determinarea profitului impozabil din diferite state.

Totodată, se reține că ajustarea indicatorului marja operațională cu valoarea cheltuielilor nedeductibile stabilite urmare ajustării tranzacțiilor de licențiere propusă de societate, ajustare care majorează valorile indicatorului, ar fi eronată întrucât a fost efectuată doar la indicatorul X fără să fie efectuată și la indicatorii companiilor comparabile independente din intervalul de comparație, pentru care nu există informații despre astfel de ajustări legate de eventuale cheltuieli nedeductibile.

Referitor la evenimentele excepționale care au avut un impact negativ asupra marjei operaționale obținute din activitatea de distribuție în 2011 și 2014, invocate de societate, se reține că la calculul indicatorului marja operațională, X a luat în calcul toate cheltuielile operaționale aferente activității de distribuție, conform prevederilor par. 2.77 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, unde se menționează că la determinarea indicatorilor de profitabilitate neti pentru aplicarea metodei marjei nete de tranzacționare, trebuie luate în calcul numai elementele care (a) sunt legate direct sau indirect de tranzacția verificată și (b) care au o natură operațională.

Referitor la pierderile din depreciere aferente echipamentelor utilizate de societate în activitatea de distribuție (distribuție de înghețată) în suma de 0 RON (în anul 2011) și respectiv 0 RON (în anul 2014), se reține că acestea reprezintă elemente operaționale aferente activității de distribuție și în niciun caz elemente excepționale așa cum susține societatea.

Conform prevederilor pct. 251 din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, „*elementele extraordinare sunt veniturile sau cheltuielile rezultate din evenimente sau tranzacții care sunt clar diferite de activitățile curente și care, prin urmare, nu se așteaptă să se repete într-un mod frecvent sau regulat, de exemplu exproprieri sau dezastre naturale.*”

Astfel un element extraordinar reprezintă un eveniment care este în afara controlului societăților afiliate implicate într-o tranzacție controlată care nu putea fi anticipat în mod rezonabil la data efectuării tranzacției respective, iar pierderile din depreciere aferente echipamentelor utilizate de societate în activitatea de distribuție au un caracter operațional și sunt aferente activității curente a X.

Conform par. 2.77 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, la determinarea indicatorului de profit net trebuie luate în calcul doar acele elemente care sunt legate direct sau indirect de tranzacția controlată și care au o natură operațională.

Totodata, nu exista dovada ca la companiile independente stabilite ca fiind comparabile s-au efectuat astfel de ajustari ale cheltuielilor operationale.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, argumentul societatii cu privire la ajustarea cheltuielilor operationale cu valoarea pierderilor din depreciere aferente echipamentelor utilizate de societate in activitatea de distributie nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece acestea au caracter operational si majoreaza artificial valoarea indicatorului marja operationala al X.

Prin urmare, avand in vedere ca argumentele societatii nu sunt in masura sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru cheltuielile în sumă de 0 lei.**

Astfel, avand in vedere retinerile prezentate la subpunctele a si b, punctul 4 din prezenta decizie de solutionare, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru cheltuielile în sumă de 0 lei pentru care a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de 0 lei, prin Decizia de impunere nr.000/2018.**

5. Referitor la cheltuielile in suma de 0 lei pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de 0 lei si TVA in suma de 0 lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit și TVA în condițiile în care documentele prezentate nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă a serviciilor în scopul desfășurării activității, respectiv în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Perioada verificată: impozit pe profit: 2011-2016;
TVA : 2012-2016.

In fapt, in 2010 X a incheiat contractul nr. 000 cu societatea Z, obiectul contractului fiind transferarea de la Beneficiar (X) la Prestator (Z SA) a responsabilitatii privind modul de gestionare a indeplinirii obligatiilor de valorificare si reciclare a deseurilor de ambalaje, respectiv a obligatiei de

raportare a informațiilor privind gestionarea ambalajelor și deșeurilor de ambalaje, obligații ce revin Beneficiarului potrivit prevederilor HG nr. 621/2005.

Contractul intra în vigoare în 2010 și a fost prelungit, prin acte adiționale anuale, până în 2015.

Actele adiționale anuale cuprind estimările privind cantitățile de ambalaje introduse pe piață, în funcție de material, pentru anul respectiv.

Totodată, în 2016 a fost încheiat cu același prestator contractul nr. 000 având același obiect ca și cel încheiat în anul 2010.

Contractul intra în vigoare în 2016 și este valabil până la sfârșitul anului, urmând a se prelungi automat dacă nu este denunțat de către nicio parte contractantă.

Conform prevederilor pct.6.1 din contract pentru realizarea serviciilor legate de gestionarea și raportarea informațiilor privind ambalajele și deșeurile de ambalaje introduse pe piața națională, pentru contractarea serviciilor de valorificare/reciclare și pentru dreptul de utilizare a mărcii..... prestatorul va primi o sumă rezultând din formula „*Suma = Cantitatea de ambalaje, pe tip de material, pusă pe piață de beneficiar * preț unitar pe tip de ambalaj, din care se scade contravaloarea cantității de ambalaje reciclate de către beneficiar*”.

Urmare analizării documentelor prezentate de societate, respectiv contract, acte adiționale, facturi, adrese lunare privind modul de îndeplinire a obiectivelor de valorificare și reciclare întocmite de Z, a rezultat că adresele lunare privind îndeplinirea obiectivelor de valorificare și reciclare sunt emise pe propria răspundere fără a avea atașate alte documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de valorificare a deșeurilor de ambalaje.

De asemenea, s-a constatat că societatea nu a justificat cu documente trasabilitatea deșeurilor de ambalaje de la colectare la valorificare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că există cazuri, cum este de exemplu: în 2015 în care Z a comunicat 0 kg ambalaje reciclate, fapt ce reprezintă un indiciu important în ceea ce privește modul formal de întocmire a adreselor lunare.

De asemenea, s-a constatat că deși la pct.47 din contract se prevede posibilitatea X să verifice modul în care prestatorul își îndeplinește obligațiile asumate acest fapt nu s-a întâmplat niciodată.

Ca urmare, s-a constatat că societatea nu face dovada prestării efective a serviciilor de valorificare deșeurilor de ambalaje astfel că aceste cheltuieli în sumă de 0 lei nu sunt deductibile a calculul impozitului pe profit.

De asemenea, în 2016 X a încheiat contractul nr. 000 cu societatea V, obiectul contractului fiind transferarea de la Beneficiar (X) la Prestator (V) a responsabilității privind modul de gestionare a îndeplinirii obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje, respectiv a obligației de raportare a informațiilor privind gestionarea ambalajelor și deșeurilor de ambalaje, obligații ce revin Beneficiarului potrivit prevederilor Legii nr. 249/2015.

Durata contractului: Contractul intra in vigoare la data semnarii acestuia de catre ambele parti, respectiv 2016 si este valabil in 2016.

În justificarea cheltuielilor societatea a prezentat aceleași documente, iar din analiza acestora organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea nu a prezentat și alte documente care să justifice trasabilitatea deșeurilor de ambalaje de la colectare la valorificare, astfel pentru cheltuielile cu aceste servicii în sumă de 0 lei, în temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Conform celor constatate s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de 0 lei.

De asemenea, având în vedere contractele încheiate cu Z și V având ca obiect transferarea responsabilității privind modul de gestionare a îndeplinirii obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje, societatea nu a prezentat documente care să justifice trasabilitatea deșeurilor de ambalaje de la colectare la valorificare astfel că, nu justifică existența faptului generator nefăcând dovada că aceste achiziții sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1) și (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale art.281 alin.(1) și (7), art.282 alin.(1) și art.297 alin.(1) și alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA sumă de 0 lei, respectiv:

- 0 lei – aferentă tranzacțiilor cu Z;
- 0 lei – aferentă tranzacțiilor cu V.

În drept, pe perioada 2011-2015, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.m) 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”.

“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate 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 citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, trebuie îndeplinite 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, neîndeplinirea uneia din aceste 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.

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 deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

De asemenea, începând cu 2016, sunt incidente următoarele prevederi legale:

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art.31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

- **art.25 alin.(1)** din același act normativ:

“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

coroborat cu Normele metodologice aprobate prin HG nr.1/2016:

„5. (1) În aplicarea art.19 alin.(1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

13. În aplicarea prevederilor art.25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele: k) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului;”

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice, iar în categoria cheltuielilor deductibile intra și cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea și restructurarea activității unui contribuabil.

Astfel, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor

contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.(1) și (2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„Art.145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”.

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

a) operațiuni taxabile” (...)

Aceste prevederi au fost menținute și prin art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 2016:

“art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile; “

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate

în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

De asemenea art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează ca:

“(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)”.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată este condiționată de prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în folosul societății, legiuitorul făcând trimitere, conform art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la servicii care au fost prestate ori urmează să fie prestate.

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.

Prevederi similare se regăsesc la art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 2016.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat 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 exercitarea acestuia.

De asemenea deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.319 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în funcție de perioada incidentă în cauză, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe baza de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speta.

Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile și a dedus TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile facturate de Z și V contractate cu acestea prin care s-a transferat responsabilitatea societății cu privire la îndeplinirea obiectivelor minime de valorificare a deșeurilor de ambalaje introduse pe piața națională.

Astfel potrivit prevederilor:

- HG nr.621/2005 privind gestionarea ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, care stipulează că:

ART:16

„(1) Operatorii economici, persoane juridice române, sunt responsabili pentru întreaga cantitate de deșuri generate de ambalajele pe care le introduc pe piața națională, după cum urmează:

a) operatorii economici care introduc pe piață produse ambalate sunt responsabili pentru deșeurile generate de ambalajele primare, secundare și terțiare folosite pentru ambalarea produselor lor, cu excepția ambalajelor de desfacere care sunt folosite pentru ambalarea, la locul de vânzare, a produselor pe care aceștia le introduc pe piața națională;”

[...]

(2) Responsabilitățile operatorilor economici prevăzute la alin. (1) se pot realiza:

a) individual, pentru deșeurile de ambalaje rezultate de la propriile produse pe care le introduc pe piața națională;

b) prin intermediul unui operator economic autorizat de către o comisie constituită la nivelul autorității publice centrale pentru protecția mediului.

[...]

- (4) Operatorii economici prevăzuți la alin.(2) sunt obligați să îndeplinească cel puțin obiectivele prevăzute în anexa nr.3 la Ordonanța de urgență a Guvernului nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.105/2006, cu modificările și completările ulterioare, aplicate la deșeurile de ambalaje rezultate de la ambalajele introduse pe piața națională/preluate pe bază de contract cu asigurarea trasabilității acestora.”

- art.26 din același act normativ prevede:

“(3) Operatorii economici care, într-un an, nu își îndeplinesc în mod individual cel puțin obiectivele prevăzute la art.16 alin.(4) sunt obligați să își îndeplinească responsabilitățile prin intermediul unui operator economic prevăzut la art. 16 alin. (2) lit. b)”.

În același sens sunt și prevederile Legii nr.249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, în vigoare pe anul 2016:

„ ART:16

(1) Pentru îndeplinirea obiectivelor prevăzute la art.14, operatorii economici sunt responsabili să asigure gestionarea ambalajelor devenite deșuri

pe teritoriul național, după cum urmează:

a) operatorii economici care introduc pe piață produse ambalate sunt responsabili pentru deșeurile generate de ambalajele primare, secundare și terțiare folosite pentru ambalarea produselor lor, cu excepția ambalajelor de desfacere care sunt folosite pentru ambalarea, la locul de vânzare, a produselor pe care aceștia le introduc pe piața națională; [...]

(2) Responsabilitățile operatorilor economici prevăzute la alin. (1) se pot realiza:

a) **individual**, prin colectarea și valorificarea deșeurilor de ambalaje provenite din activitatea proprie sau preluate de la generatori sau deținători de deșuri, stații de sortare, colectori autorizați, administrate prin intermediul operatorilor economici autorizați din punctul de vedere al protecției mediului pentru colectarea și valorificarea deșeurilor de ambalaje;

b) **prin transferarea responsabilităților, pe bază de contract**, către un operator economic autorizat de autoritatea publică centrală pentru protecția mediului.

[...]

(4) Operatorii economici prevăzuți la alin.(1) sunt obligați să îndeplinească cel puțin obiectivele prevăzute în anexa nr.3 la Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 105/2006, cu modificările și completările ulterioare, aplicate la deșeurile de ambalaje rezultate de la ambalajele introduse pe piața națională/preluate pe bază de contract cu asigurarea trasabilității acestora. [...]

ART. 17

(1) Operatorii economici care își îndeplinesc responsabilitățile potrivit prevederilor art.16 alin.(2) lit.a), **operatorii economici autorizați potrivit art.16 alin.(2) lit.b)**, autoritățile și instituțiile publice locale și operatorii economici care preiau deșeurile de ambalaje în vederea valorificării au obligația să furnizeze anual Ministerului Mediului, Apelor și Pădurilor informații privind gestionarea ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje.

(2) Operatorii economici autorizați potrivit art.16 alin.(2) lit.b) au obligația să furnizeze anual Ministerului Mediului, Apelor și Pădurilor, pe lângă informațiile prevăzute la alin.(1), și informații privind cantitățile de ambalaje, respectiv cantitățile de deșuri de ambalaje pentru care au preluat responsabilitatea de la fiecare operator economic”.

De asemenea, conform art.9 alin.(1) lit.d) din OUG nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu:

“(1) Veniturile Fondului pentru mediu se constituie din:

d) o contribuție de 2 lei/kg, datorată de operatorii economici care introduc pe piața națională bunuri ambalate, care distribuie pentru prima dată pe piața națională ambalaje de desfacere, și de operatorii economici care închiriază, sub orice formă, cu titlu profesional, ambalaje, pentru diferența dintre cantitățile de

deșeuri de ambalaje corespunzătoare obiectivelor minime de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie și de valorificare prin reciclare prevăzute în anexa nr.3 și cantitățile de deșeuri de ambalaje încredințate spre valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie și valorificate prin reciclare;”

Totodată, conform prevederilor Ordinului nr.578 din 6 iunie 2006 pentru aprobarea Metodologiei de calcul al contribuțiilor și taxelor datorate la Fondul pentru mediu:

“ ART. 21

(1) Obligația de a declara la Fondul pentru mediu contribuția de 2 lei/kg prevăzută la art.9 alin.(1) lit.d) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.105/2006, cu modificările și completările ulterioare, revine:

a) operatorilor economici care introduc pe piața națională produse ambalate, operatorilor economici care importă/achiziționează intracomunitar produse ambalate pentru utilizare/consum propriu, responsabili pentru deșeurile generate de ambalajele primare, secundare și terțiare folosite pentru ambalarea produselor lor, cu excepția ambalajelor de desfacere care sunt folosite pentru ambalarea, la locul de vânzare, a produselor;

[...]

ART. 26

Operatorii economici prevăzuți la art.21 care au optat pentru realizarea obiectivelor anuale de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie a deșeurilor de ambalaje prin contract încheiat cu o organizație prevăzută la art.16 alin.(5) lit.b) din Legea nr.249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, cu modificările și completările ulterioare, sunt obligați:

a) să stabilească lunar, pentru fiecare tip de material, cantitățile de ambalaje pentru care a predat responsabilitatea îndeplinirii obiectivelor anuale potrivit contractului încheiat;

b) să obțină lunar de la operatorul economic cu care au încheiat contractul pentru realizarea obiectivelor anuale de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie, pentru fiecare tip de material, situația cantităților de deșeuri de ambalaje valorificate/incinerate cu recuperare de energie în numele lui, întocmită conform anexei nr. 3 la metodologie;

c) să declare lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a desfășurat activitatea, cantitățile de ambalaje totale și pe fiecare tip de material pentru care a predat responsabilitatea îndeplinirii obiectivelor anuale prin contract, cantitățile de deșeuri de ambalaje totale și din fiecare tip de material declarate de operatorul economic cu care au încheiat contractul pentru

realizarea obiectivelor anuale de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie ca valorificate prin reciclare, respectiv valorificate prin alte forme decât reciclarea și incinerate în instalații de incinerare cu recuperare de energie”,

Față de prevederile legale anterior citate operatorii economici care introduc pe piață produse ambalate sunt responsabili pentru deșeurile generate de ambalajele primare, secundare și terțiare folosite pentru ambalarea produselor lor, responsabilitățile operatorilor economici putându-se realiza, fie individual, pentru deșeurile de ambalaje rezultate de la propriile produse pe care le introduc pe piața națională, fie prin intermediul unui operator economic autorizat de către o comisie constituită la nivelul autorității publice centrale pentru protecția mediului.

Obligația de a declara la Fondul pentru mediu contribuția de 0 lei/kg prevăzută la art.9 alin.(1) lit.d) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.105/2006, cu modificările și completările ulterioare, revine operatorilor economici care introduc pe piața națională produse ambalate, responsabili pentru deșeurile generate de ambalajele primare, secundare și terțiare folosite pentru ambalarea, la locul de vânzare, a produselor.

De asemenea, operatorii economici care au optat pentru realizarea obiectivelor anuale de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie a deșeurilor de ambalaje prin contract încheiat cu un operator economic autorizat potrivit prevederilor art.16 alin.(5) lit.b) din Legea nr.249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, cu modificările și completările ulterioare, sunt obligați:

- să stabilească lunar, pentru fiecare tip de material, cantitățile de ambalaje pentru care există obligația de a plăti contribuția;

- **să obțină lunar de la operatorul economic cu care au încheiat contractul pentru realizarea obiectivelor anuale de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie, pentru fiecare tip de material, situația cantităților de deșuri de ambalaje valorificate/incinerate cu recuperare de energie în numele lui, care să cuprindă și denumirea și codul operației de valorificare;**

- să declare lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a desfășurat activitatea, cantitățile de ambalaje pentru care există obligația de a plăti contribuția totală și pe fiecare tip de material, cantitățile de deșuri de ambalaje din fiecare tip de material valorificate sau incinerate în instalații de incinerare cu recuperare de energie și cantitățile de deșuri de ambalaje din fiecare tip de material valorificate prin reciclare;

- să declare și să plătească anual, până la data de 25 a lunii ianuarie a anului următor celui în care s-a desfășurat activitatea, suma datorată, potrivit

Ordonanței de urgență a Guvernului nr.196/2005, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.105/2006, cu modificările și completările ulterioare, pentru neîndeplinirea obiectivului anual de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie a deșeurilor de ambalaje pentru care există obligația de a plăti.

Având în vedere cele stipulate prin Ordinul nr.578 din 6 iunie 2006 pentru aprobarea Metodologiei de calcul al contribuțiilor și taxelor datorate la Fondul pentru mediu ce reprezintă lege specială, se reține că „*Specialia generalibus derogant*” reprezintă o axiomă a dreptului în sensul că, atunci când, potrivit cu intenția legiuitorului, legea specială semnifică o derogare de la legea generală, ea are prioritate. Totodată, ea este de strictă interpretare și nu poate fi aplicată prin analogie – *Exceptio est strictissimae interpretationis*. Noul Cod Civil interzice analogia în mod expres, la art.10.

Interpretarea sistematică impune lămurirea sensului unei norme în raport cu alte dispoziții, care pot fi diferite după felul normei (generale și speciale), știut fiind că, în principiu, *lex posteriori derogat priori*. Excepțiile sunt acele dispoziții legale în temeiul cărora anumite situații ce prevăd un grad de generalitate mai redus decât cel al normei de bază primesc o soluție diferită de a acesteia.

Excepția se integrează în economia normei generale, reprezentând o dispoziție de natură a trasa limitele aplicării acesteia. Între regulă și excepție, exprimate în normele juridice există un anumit raport ce se exprimă prin adagiul *generalia specialibus non derogant*, dar *specialia generalibus derogant*. Sunt supuse acestei interpretări textele legale care conțin enumerări limitative, textele care prevăd prezumții legale sau textele legale care conțin excepții. Legea specială, fie anterioară, fie posterioară sau concomitentă cu cea generală se aplică în primul rând. Legea specială are preferință față de legea generală și exclude aplicarea acesteia cu privire la tot ceea ce reglementează în mod expres. Legea generală se va aplica în completarea celei speciale pentru tot ceea ce aceasta nu prevede expres, ca derogare.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus nu se poate reține argumentul contestatarii potrivit căruia odată cu transferarea responsabilității privind valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje nu mai avea nicio obligație cu privire la justificarea acestor servicii.

Se reține că prin încheierea de contracte privind transferul responsabilității referitor la valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje societatea nu este absolvită de consecințele neexecutării obligațiilor contractuale potrivit principiului bunei credințe care guvernează raporturile contractuale, astfel cum prevede art.1170 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil: “Părțile trebuie să acționeze cu bună-credință atât la negocierea și încheierea contractului, cât și pe tot timpul executării sale. Ele nu pot înlătura sau limita această obligație.”

Totodată, se retine că potrivit art.1272 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil *“Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care practicile statornicite între părți, uzanțele, legea și echitatea le dau contractului după natura lui “*, astfel încât dacă neexecutarea unei obligații contractuale conduce la încălcarea unor legi, în mod corect s-au stabilit obligații fiscale în sarcina contestatarei. Altfel spus, prin încheierea unui contract de transfer de responsabilitate nu poti obtine avantaje fiscale dacă obiectul acelu contract nu se realizează întrucât astfel s-ar goli de continut prevederile legale, acestea ar rămâne fără eficiență ceea ce ar contraveni ordinii constitutionale.

Mai mult, prevederile legale speciale în materie stipulează expres care sunt obligațiile operatorilor care au introdus ambalaje pe piața internă și care au optat pentru realizarea obiectivelor anuale de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie a deșeurilor de ambalaje prin contract încheiat cu un operator economic autorizat potrivit prevederilor art.16 alin.(2) lit.b) din Hotărârea Guvernului nr.621/2005, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că are obligația să stabilească lunar, pentru fiecare tip de material, cantitățile de ambalaje pentru care există obligația de a plăti contribuția și să urmărească modul de realizare a transferului de responsabilitate privind valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje prin solicitarea de la acesta a **Situațiilor privind cantitățile de deșuri de ambalaje valorificate/incinerate cu recuperare de energie în numele lui, care să cuprindă și denumirea și codul operației de valorificare**, precum și să depună declarații lunare și anuale.

Într-adevăr, legea specială nu prevede prezentarea de către societate de documente care să justifice trasabilitatea deșeurilor de ambalaje de la producătorul de deșuri până la valorificator sau operator care deține instalația de incinerare cu recuperare de energie, această obligație fiind valabilă numai în cazul valorificării/reciclării deșeurilor de ambalaje în mod individual. Însă, prin prezentarea de către operatorul economic autorizat a documentului *„Situația privind cantitățile de deșuri de ambalaje valorificate/incinerate cu recuperare de energie în numele lui care să cuprindă și denumirea și codul operației de valorificare”* în care trebuie inserate denumirea și codul operației de valorificare în fapt se justifică că au avut loc serviciile de valorificare/reciclare a deșeurilor din ambalaje, precum și cantitatea de ambalaje preluată/contractată, cantitatea de ambalaje reciclată, cantitatea de deșuri obținută și gradul de realizare a obiectivului anual de valorificare a deșeurilor de ambalaje.

De altfel, obligațiile prestatorului sunt stipulate chiar în contractele încheiate, respectiv Contractul pentru preluarea obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje precum și a obligațiilor de raportare a datelor privind ambalajele și deșeurile de ambalaje nr.000/2010 încheiat cu Z ce are ca obiect *„transferarea de la Beneficiar la Prestator a responsabilității privind modul de gestionare a îndeplinirii obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de*

ambalaje introduse pe piata de catre Beneficiar in conformitate cu prevederile art.16 din HG 621/2005 si transmiterea catre Beneficiar a datelor privind cantitatile de deseuri de ambalaje valorificate si reciclate prin sistemul de valorificare si reciclare organizat si dezvoltat de catre Prestator, de unde rezultă chiar din obiectul contractului că odată cu transferarea responsabilității privind modul de gestionare a îndeplinirii obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje s-a prevăzut și obligația de raportare a informațiilor privind gestionarea ambalajelor și deșeurilor de ambalaje ce revin beneficiarului potrivit prevederilor HG nr.621/2005.

În același sens sunt și prevederile pct.2.1 si 2.2 din Contractul privind preluarea obligațiilor privind realizarea obiectivelor anuale de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje, precum și a obligațiilor de raportare a datelor privind ambalajele și deșeurile de ambalaje nr.000/2016 încheiat cu V: „2.1. Beneficiarul transfera Prestatorului in schimbul Pretului stabilit conform art.4, iar Prestatorul accepta sa preia de la Beneficiar in schimbul Pretului prevazut la art.4 responsabilitatea privind: indeplinirea Obiectivelor Globale si a Obiectivelor pe Tip de Material, responsabilitate care revine Beneficiarului conform art.16 alin.1 din Legea 249/2015.

2.2. Partile declara si recunosc ca prin transferul si preluarea responsabilitatilor de catre Prestator conform art.2.1, Beneficiarul nu este exonerat de obligatiile sale legale privind Valorificarea si raportarea gestionarii Ambalajelor si Deseurilor din Ambalaje. Obligatiile prevazute la art.2.1 sunt si raman in sarcina Beneficiarului, fiind indeplinite de catre Prestator pe seama Beneficiarului, in conditiile prezentului Contract.

6.1.4. Prestatorul se obliga sa comunice Beneficiarului in termen de cel mult 5 (cinci) zile lucratoare de la primirea raportului lunar al Beneficiarului, o situatie din care sa reiasa modul in care Prestatorul a indeplinit pe seama Beneficiarului Obiectivele Globale si Obiectivele de Tip de Material in luna precedenta. Cantitatile sunt alocate sub rezerva executarii de catre Beneficiar integral si la timp a obligatiei de plata a Pretului, conform art.4 si 5. ”

Prin actul aditional nr.3 la Contractul nr.2010816/2010 incheiat cu Z se modifica art.2 referitor la obiectul contractului in sensul ca „Obiectul Contractului il constituie transferarea de la Beneficiar la Prestator a responsabilitatii privind modul de gestionare a indeplinirii obligatiilor de valorificare si reciclare a deșeurilor de ambalaje introduse pe piata de catre Beneficiar in conformitate cu prevederile art.16 alin.2 lit.b din HG 621/2005 si transmiterea catre Beneficiar a datelor privind cantitatile de deseuri de ambalaje valorificate si reciclate prin sistemul de valorificare si reciclare organizat si dezvoltat de catre Prestator.(...) Toate documentele prevazute in sarcina Beneficiarului incluzand raportari si declaratii ce trebuie depuse la autoritatile competente (...), sunt si raman in sarcina Beneficiarului.”

Totodata, se retine ca si Contractul nr.000/2016 încheiat cu Z se modifica prin actul adițional nr.2 in sensul ca la art.2 din contract referitor la obiectul contractului se precizeaza că se include și mențiunea „**transmiterea către Beneficiar a datelor privind cantitățile de deșeuri de ambalaje valorificate și reciclate prin sistemul de valorificare și reciclare organizat și dezvoltat de Prestator, corespunzatoare cantitatilor de ambalaje introduse in sistemul Prestatorului si achitate conform dispozitiilor prezentului Contract.**”.

Totodată, în Contractul nr.2010816/2010 încheiat cu Z se prevede:

4.4 „[...] Prestatorul se obligă să îndeplinească în numele Beneficiarului obiectivele anuale stabilite în Anexa 4 a HG nr.621/2005 prin organizarea activității privind valorificarea și reciclarea deșeurilor de ambalaje, răspunzând conform prevederilor HG nr.621/2005 pentru îndeplinirea acestor obiective.

În acest scop, Prestatorul va asigura valorificarea și reciclarea unor cantități de deșeuri de ambalaje denumite în continuare „Obiective lunare cumulate” care se determină prin aplicarea procentelor de valorificare și reciclare prevăzute de HG nr.621/2005 la cantitatea de ambalaje pe care Beneficiarul, prin raportarea transmisă, a estimat că va fi introdusă pe piață în luna anterioară, adăugată la cantitatea de ambalaje introdusă efectiv pe piață de la începutul anului în curs (sau, după caz, de la data încheierii contractului) până la începutul lunii anterioare”.

4.5. „Prestatorul se obligă să transmită Beneficiarului lunar, până la data de 20 a fiecărei luni de derulare a Contractului, un raport asupra modului de îndeplinire, în numele Beneficiarului, a obiectivelor lunare cumulate condiționat de îndeplinirea la termen de către Beneficiar a obligației asumate potrivit art.6.2”.

4.6. „La începutul fiecărui an, până la data de 20 ianuarie, Prestatorul se obligă să înmâneze Beneficiarului o declarație pe proprie răspundere din care să reiasă modul în care Prestatorul a îndeplinit obiectivele stabilite de art.16 din HG nr.621/2005 și obligațiile asumate prin Contract în anul precedent”.

De asemenea, prin Actul adițional nr.3 la contractul nr.000/2010 încheiat cu Z se modifică art.5.9 din contract în sensul că „**Dovada propriilor cantități de deșeuri de ambalaje colectate de Beneficiar și valorificate energetic/sau reciclate se face prin prezentarea lunară către Prestator a copiilor facturilor și a altor documente justificative prin care se face dovada valorificării energetice sau reciclării cantităților respective**”.

În același sens sunt și clauzele din Contractul nr.000/2016 încheiat cu V.

De asemenea, se reține că la contracte sunt atașate facturile si adrese lunare privind modul de îndeplinire a obiectivelor de valorificare si reciclare intocmite de Z si V, fără să prezinte și alte documente justificative din care să rezulte „**dovada valorificării energetice sau reciclării cantităților respective**” așa cum însăși societatea a prevăzut prin act adițional la contract și așa cum se

prevede la art.16 alin.(4) din HG nr.621/2005 privind gestionarea ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, respectiv art.16 alin.(4) din Legea nr.249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje.

“(4) Operatorii economici prevăzuți la alin.(1) sunt obligați să îndeplinească cel puțin obiectivele prevăzute în anexa nr.3 la Ordonanța de urgență a Guvernului nr.196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.105/2006, cu modificările și completările ulterioare, aplicate la deșeurile de ambalaje rezultate de la ambalajele introduse pe piața națională.

Mai mult, din documentele prezentate nu rezultă că au fost respectate prevederile Anexei 3 la OUG nr.196/2005 cu privire la Obiectivele minime de valorificare sau incinerare în instalații de incinerare cu recuperare de energie și de valorificare prin reciclare, globale și pe tip de materiale de ambalare.

Astfel, de reținut este aspectul conform căruia transferul responsabilității privind valorificarea și reciclarea ambalajelor introduse pe piața internă nu presupune ca societatea beneficiară este scutită de prezentarea de informații cu privire la cantitățile de deșuri de ambalaje obținute din cantitățile de ambalaje estimate de Beneficiar și predate Prestatorului, respectiv cu privire la valorificarea acestora nu numai din punct de vedere cantitativ ci și din punct de vedere al modului de procesare, respectiv de urmărire a modului în care prestatorul a dus la îndeplinire aceste servicii, cu atât mai mult, cu cât obligațiile declarative periodice și anuale sunt în sarcina Beneficiarului, precum și a plății contribuției datorate Fondului de mediu.

Societatea nu poate fi exonerată de justificarea cu documente a prestării serviciilor, aceasta fiind dovada executării contractului încheiat, transferul de responsabilitate nu exonerează contribuabilul de obligațiile executării contractului, executare care urmează a fi dovedită cu documente, aspect neîndeplinit de contribuabil.

Faptul că societatea contestatară invocă în apărarea sa că prin încheierea contractului nu mai are nicio responsabilitate, nu o poate absolve de consecințele neexecutării obligațiilor contractuale potrivit principiului bunei credințe care guvernează raporturile contractuale.

Așa cum s-a arătat mai sus neexecutarea unei obligații contractuale conduce la încălcarea unor legi, ceea ce s-a demonstrat în considerentele prezentei decizii, prin încheierea unui contract de transfer de responsabilitate neînsemnând că nu trebuie să justifiți că obiectul aceluși contract a fost realizat în sensul că transferul de responsabilitate cu privire la valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje a fost realizat, respectiv valorificarea/reciclarea a avut loc în fapt, transferul de responsabilitate nu poate conduce la exonerarea de răspundere în cazul neexecutării contractului.

Societatea susține că nu și-ar fi putut derula activitatea economică și nu ar fi obținut venituri impozabile dacă nu ar fi achiziționat serviciile de la Z și V. Fata

de argumentul societatii, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au contestat incheierea contractelor prin care au transferat responsabilitatea cu privire la modul de gestionare a indeplinirii obligatiilor de valorificare si reciclare a deseurilor din ambalaje cu cele doua societati, ci au constatat faptul ca X nu face dovada prestarii efective a serviciilor de valorificare deseuri de ambalaje facturate de Z si V, respectiv nu prezinta documentele prevazute in contractele incheiate cu prestatorii si nici documentele obligatorii prevazute in legea speciala care reglementeaza reciclarea si valorificarea deseurilor.

Mai mult, exista cazuri (de exemplu perioada ianuarie – noiembrie 2015) in care Z comunica 0 kg cantitate reciclata, acest fapt reprezentand un indiciu important in ceea ce priveste modul formal de intocmire si verificare a adreselor considerate documente justificative de catre societate, adrese care sunt emise de catre aceasta pe propria raspundere, fara a avea atasate alte documente justificative privind prestarea efectiva a serviciului de valorificare deseuri de ambalaje.

Chiar daca in cuprinsul contractelor (pct. 4.7) este mentionata posibilitatea ca beneficiarul (X) sa verifice modul in care prestatorul (Z) isi indeplineste obligatiile asumate, acest lucru, conform celor mentionate de societate, nu s-a intamplat niciodata in perioada verificata.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se reține faptul că la art.145 al Titlului VI din Codul fiscal în vigoare pe perioada 2011-2015 și ale art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 2016, este prevăzut că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract, iar având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Se reține că prin Decizia nr.000/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a stipulat 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 legiuitorul 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”*.

De asemenea, se retin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție exprimate în Decizia nr.000/2016, respectiv:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și

destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.**”

Totodata se retine si Decizia civilă nr.000/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.000/0/2013:

„[...] pentru a admite deductibilitate 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 mare diversitate 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. [...]”

În același sens sunt și prevederile art.168 din Directiva 112/2006/CE:

“În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti [...]”, respectiv condiționează dreptul de deducere a TVA de utilizarea serviciilor în scopul operațiunilor taxabile.

Prin urmare, se reține că, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, persoana impozabilă trebuie sa indeplineasca în mod cumulativ conditia de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) si conditia de fond esentiala, aceea ca achizițiile pentru care se solicita deducerea sa fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile. Neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Or, societatea nu a dovedit cu documente justificative ca serviciile au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile si in consecinta nici in ”folosul activitatii economice a societatii”, intrucat din documentele prezentate nu rezulta că societatea și-a îndeplinit obligațiile privind responsabilitatea de

valorificare/reciclare a deșeurilor de ambalaje introduse pe piața internă de către beneficiar.

Astfel, în lipsa acestor documente justificative, societatea nu demonstrează existența faptului generator în ceea ce privește serviciile prestate de V și Z și nu face, de asemenea, dovada că aceste achiziții sunt efectuate în scopul utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Referitor la argumentul conform căruia contractele sunt de tip abonament, se reține că în Hotărârea Curtii în cazul C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD se face referire la contractele de tip abonament, în care prestatorul se pune la dispoziția beneficiarului pentru a furniza la momentul oportun, prestațiile cerute de beneficiar, iar beneficiarul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație, independent de volumul sau de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate. Prin Hotărârea Curtii Europene de Justiție în cazul C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD, instanța europeană a statuat că, în cazul unui contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanță a cărui existență efectivă revine însă instanței naționale să o verifice, în cadrul căruia clientul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate în perioada la care se raportează această remunerație nu este necesar, pentru a constata existența unei legături directe între prestația respectivă și contraprestația obținută, să se dovedească faptul că plata privește o prestare individualizată și punctuală efectuată la cererea unui beneficiar (pct. 38 și pct. 40 din hotărâre).

Or, situația de fapt ce face obiectul contestației analizate prin prezenta **nu prezintă elemente similare cu situația de fapt** ce a condus la pronunțarea hotărârii în cauza C-463/14, iar contractul de prestare de servicii **nu are caracterul unui contract de tip abonament** în condițiile în care remunerația nu este stabilită pe o unitate de timp, adică plătită prin simplul fapt al curgerii timpului, independent de apelarea sau nu la o consultanță efectivă din partea beneficiarului astfel că, pentru determinarea contraprestației facturabile era în mod obligatoriu determinarea anticipată și efectivă a costurilor pentru care se acorda consultanța per unitate de timp.

Astfel, invocarea „trunchiată” de contestatară a unor pasaje din jurisprudența CJUE referitoare la dreptul de deducere a TVA nu este suficientă să demonstreze contrariul celor constatate de organele de inspecție fiscală, atât timp cât hotărârile emise de instanța europeană nu sunt analizate în amănunt pentru a se stabili dacă acestea se pliază cu situația de fapt stabilită la inspecția fiscală și care a avut drept consecință neacordarea dreptului de deducere a TVA.

Așa cum s-a prezentat mai sus, TVA dedusă de societate se referă la justificarea serviciilor de transfer a responsabilităților privind valorificarea/reciclarea deșeurilor de ambalaje introduse pe piața internă, servicii care intră în sfera TVA, dar pentru care este necesară justificarea cu documente

a dreptului de deducere conform prevederilor legale interne în care a fost transpusă Directiva 2006/112/CE privind taxa pe valoarea adăugată.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, întrucât argumentele contestatarei nu sunt în măsură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de 0 lei și TVA în suma de 0 lei stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2018.**

6. În ceea ce privește argumentul contestatarei potrivit căruia există diferențe între sumele reprezentând impozit pe profit aferent anilor 2011 și 2012, incluse în raportul de inspecție fiscală și sumele aferente incluse în Anexa 20 la raportul de inspecție fiscală și mai ales în Anexa privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală la Decizia de impunere, cu consecința stabilirii în sarcina societății a unor obligații fiscale accesorii mult mai mari față de cele datorate în mod real de X, se rețin următoarele:

Din analiza Anexei la Decizia de impunere nr. 000/2018 reprezentând Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală rezultă că au fost înscrise eronat valorile obligației fiscale principale aferente anilor 2011 și 2012.

Conform constatărilor fiscale aferente anilor 2011 și 2012 înscrise în raportul de inspecție fiscală nr. 000/2018, calculul corect al rezultatului fiscal aferent anilor 2011 și 2012 este următorul:

Calculul rezultatului fiscal aferent anului 2011:

Rezultat fiscal aferent anului 2011 conform societate: 0 lei

Reintregire cheltuieli nedeductibile conform control: 0 lei

Rezultat fiscal aferent anului 2011 conform control: 0 lei

Pierdere de recuperat: 0 lei

Rezultat fiscal cumulat an 2011: 0 lei

Impozit pe profit datorat: 0 lei

Calculul rezultatului fiscal aferent anului 2012:

Rezultat fiscal aferent anului 2012 conform societate: 0 lei

Reintregire cheltuieli nedeductibile conform control: 0 lei

Rezultat fiscal aferent anului 2012 conform control: 0 lei

Impozit pe profit datorat: 0 lei

Impozit pe profit declarat de societate: 0 lei

Impozit pe profit datorat suplimentar: 0 lei

Drept urmare, având în vedere cele menționate mai sus, se reține argumentul societății și se va modifica Anexa la Decizia de impunere nr. 000/2018 reprezentând Situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspectia fiscală, după cum urmează:

An 2011, trimestrul IV

Valoarea corectă a obligației fiscale principale: 0 lei.

An 2012, trimestrul IV

Valoarea corectă a obligației fiscale principale: 0 lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de X, împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de 0 lei, reprezentând:

- 0 lei - TVA;
- 0 lei - impozit pe profit.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.000/2018 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru TVA în suma de 0 lei, urmând ca organele fiscale prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie în perioada de calcul a debitelor stabilite suplimentar.

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

**Director General
Alin Ghiurcă**