



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17, Sector 5,
București, CP 050741
Tel: +021 319 97 54
Fax: +021 336.85.48
e-mail: Contestatii.ANAF@anaf.ro

**DECIZIA NR.000/ 13.02.2020
privind soluționarea contestației depusă de
X SA,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP 000/11.11.2019**

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.000/08.11.2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 000/11.11.2019, asupra contestației formulată de **X SA**, înregistrată la ONRC sub nr.000, CUI 000 cu sediul social în X,

X SA contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC 000/2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC 000/2019 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de **000 lei** reprezentând:

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

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-MC 000/2019, respectiv **00.00.2019**, potrivit confirmării de primire aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost formulată în termenul prevăzut de dispozițiile art.270 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, prin adresa nr.000/2019, înregistrată la registratura ANAF sub nr.000/.2019, X SA a solicitat susținerea orală a contestației care a avut loc la

data de 00.00.2019, conform Procesului verbal anexat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.1, 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 SA** (denumită în prezenta decizie **X**).

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC 000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC 000/2019 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, societatea susține următoarele:

A. Aspecte procedurale

1. Societatea contestatară arată că i-a fost încălcat dreptul la apărare prevăzut de art.9 din Codul de procedură fiscală precum și cel la informare pe parcursul inspecției fiscale prevăzut de art.130 alin.1 din același act normativ.

Societatea consideră că posibilitatea societății de a formula un punct de vedere în condițiile art.130 alin.5 din Codul de procedură fiscală nu poate să acopere nerespectarea de către echipa de inspecție fiscală a obligației de informare.

De asemenea, contestatara consideră că au fost încălcate principiile independenței și unicității inspecției fiscale din perspectiva faptului că au fost preluate constatările Direcției Generale Antifraudă Fiscală, nefiind reliefate constatări proprii ale organelor de control, principiul bunei-credințe nefiind acceptată o respingere necondiționată, nemotivată a argumentelor contribuabilului, principiul rolului activ al organelor de inspecție fiscală.

Totodată, societatea invocă încălcarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.6 din Codul de procedură fiscală referitoare la dreptul de apreciere considerând că punctul de vedere al inspectorilor antifraudă nu reprezintă unul din mijloacele de probă prevăzute de lege. În opinia societății contestatare, preluările din procesele verbale încheiate de Direcția Generală Antifraudă Fiscală, din reinterpretarea Notelor explicative date de reprezentanții societăților controlate prin verificări încrucișate, precum și constatările din cuprinsul raportului de inspecție fiscală aduc atingere principiului certitudinii impunerii. Astfel, inspectorii fiscali nu prezintă în cuprinsul raportului de inspecție fiscală niciun fel de constatări proprii, neanalizând situația de fapt prezentată de contribuabil, preluând ca atare

anumite paragrafe de lege sau contractuale ori însemnări ale altor organe din documente ce nu sunt considerate de lege ca fiind acte administrativ fiscale sau mijloace de probă în cadrul unei inspecții fiscale.

De asemenea, societatea consideră că inexistența precizărilor referitoare la modul de calcul a bazei de impunere și al sumelor suplimentare stabilite pe fiecare perioadă de raportare, nefundamentarea și lipsa mijloacelor de probă au ca efect denaturarea majoră a ceea ce a stabilit organul de inspecție fiscală.

2. Contestatara susține că decizia de impunere este emisă cu încălcarea prevederilor legale, respectiv:

- art.46 alin.(3) din Codul de procedură fiscală în sensul că acest act administrativ fiscal nu cuprinde motivele de fapt și temeiul de drept. În susținere invocă prevederile art.73 alin.(2) din Codul de procedură fiscală în sensul că organele de inspecție fiscală au obligația de a motiva decizia de impunere pe bază de constatări proprii, sancțiunea în cazul nemotivării acestora fiind anularea actului administrativ fiscal. În acest sens invocă Decizia ÎCCJ nr.2015/28.03.2005.

- au fost stabilite obligații fiscale suplimentare cu nerespectarea și neaplicarea prevederilor art.21 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 16% la cheltuielile stabilite ca fiind nedeductibile fără a avea în vedere formula de calcul a impozitului pe profit.

În acest sens se arată că în anul 2012 a fost majorată baza impozabilă cu cheltuielile nedeductibile aferente achiziției de clorură de calciu și a serviciilor de închiriere forță de muncă care, în mod normal, ar fi condus la majorarea bazei asupra căreia se aplica procentul de 2% în cazul cheltuielilor de protocol. Acest raționament trebuia aplicat pe toată perioada 2012-2017. Se arată că suma impozitului pe profit stabilit suplimentar a rezultat în urma unei modalități de calcul eronate, simpliste și nelegale în sensul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de toate cheltuielile deductibile limitat ce se scad din profitul impozabil trimestrial/anual și nici de aplicarea tratamentului fiscal corect în ceea ce privește veniturile neimpozabile și cheltuielile nedeductibile.

Societatea susține că **lipsa calculului impozitului pe profit din decizia de impunere** are consecințe grave în sensul vicerii iremediabile și chiar **anulării** activității inspecției fiscale și implicita a **actelor administrativ fiscale emise**.

B.

1. Referitor la achiziția de clorură de calciu, la data de 00.00.2012, respectiv la data de 00.00.2012, între X SA, în calitate de cumpărător și Y SRL, în calitate de vânzător, societatea susține că au fost încheiate contractele de vânzare-cumpărare nr.74 și nr.72 având drept obiect cumpărarea de către societatea contestatară a unor cantități de clorură de calciu macinată în concentrație de 95%.

Marfa în cauză a fost livrată la locațiile indicate în contracte (depozitele X SA), CMR-urile având ca semnatar Y SRL, iar documentul de înregistrare în gestiunea X (Nota de intrare recepție și constatare diferențe) fiind cel întocmit de societatea contestatară.

Contestatară arată că potrivit documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, cantitatea de clorură de calciu achiziționată de X a fost utilizată astfel:

- cantitatea de 384 tone clorură de calciu a fost transferată din gestiunea centrală în gestiunea destinată contractului cu sectorul și a fost dată în consum pentru lucrări de deszăpezire efectuate în sectorul;

- cantitatea de 2006,25 tone clorură de calciu a fost vândută către PrimăriaX și a rămas în custodia X conform PV nr.000/00.00.2012;

- cantitatea de 502,79 tone a fost transferată din gestiunea centrală în gestiunea sector și apoi în gestiunea sector și utilizată de X pentru lucrări efectuate în favoarea Primăriei sectorpe bază de bonuri de consum;

- cantitatea de 4,20 tone clorură de calciu a fost vândută către Y SRL;

- cantitatea de 2,00 tone clorură de calciu a fost transferată din gestiunea centrală în gestiunea BM;

- cantitatea de 5,4 tone clorură de calciu a fost vândută către Primăria C;

- cantitatea de 576 tone clorură de calciu a fost utilizată de X la realizarea lucrărilor de deszăpezire și degivrare efectuate în baza contractului încheiat cu Primăria sectorului. Întreaga cantitate a fost dată în consum pe bază de bonuri de consum;

- conform procesului verbal de custodie nr.000/00.00.2013 întocmit între X SA și Primăria sector....., în urma utilizării materialului în prestațiile pentru deszăpezire și degivrare în iarna 2012-2013, stocul de clorură de calciu rămas în custodie la X la data de 00.00.2013 era de 1374,43 tone.

Pentru realizarea lucrărilor de deszăpezire contractate de Primăria sector, facturarea cantității de material antiderapant (clorură de calciu) s-a făcut pe baza documentului intitulat „*Centralizator cu cantitățile de material antiderapant consumat*” (întocmit în baza Desfășurătorului zilnic al lucrărilor de deszăpezire și al consumului de material antiderapant) confirmat de reprezentanții celor două părți și din care rezultă că din materialul antiderapant (clorură de calciu) vândut către Primăria sectorcu factura nr.000/00.00.2012 și primită în custodia X, alături de cantitatea rămasă în

custodie din iarna 2011-2012, a fost utilizată pentru deszăpezire în iarna 2012-2013, cantitatea totală de 1757,57 tone clorură de calciu.

Societatea contestatară arată faptul că facturile de vânzare clorură de calciu au atașate ca document justificativ Centralizatorul cu cantitățile de material antiderapant consumat, iar serviciile de deszăpezire sunt facturate la un preț care nu include și contravaloarea materialului antiderapant.

De asemenea, pentru cantitățile de clorură de calciu utilizate pentru lucrările de deszăpezire pe teritoriul sectorului, contestatara a întocmit bonuri de consum.

Decontarea lucrărilor de deszăpezire cu autoritatea contractantă, Primăria sectorului ..., s-a făcut pe baza „*Desfășurătorului zilnic al lucrărilor de deszăpezire și al consumului de material antiderapant*”, document ce conține centralizarea orelor de acțiune, realizată în baza proceselor verbale zilnice și în baza documentelor justificative – foi de parcurs anexate situațiilor de plată.

În contradictoriu cu constatările organelor de inspecție fiscală, societatea arată că deține documente justificative care demonstrează realitatea, necesitatea și utilitatea respectivelor achiziții efectuate de la Y SRL.

Totodată, contestatara menționează că, în calitate sa de beneficiar, nu a știut și nu putea cunoaște care sunt sursele Y SRL de achiziție a clorurii de calciu pentru a fi livrată pentru că nu îi revin asemenea competențe și nu poate să își asume un rol de control.

Contestatara precizează faptul că întocmirea și comunicarea avizului de însoțire a mărfii nu era necesară, potrivit legii, întrucât clorura de calciu achiziționată a circulat întotdeauna însoțită de factură, iar avizul de însoțire a mărfii nu constituie document justificativ de înregistrare în contabilitate atâta timp cât există factură.

În opinia societății contestatate, echipa de inspecție fiscală nu a stabilit o nouă bază de impunere folosind regulile Codului fiscal, respectiv ca diferență între venituri și cheltuieli, ci doar a aplicat cota de impozitare la valoarea înscrisă în documentele considerate ca fiind nejustificative.

Din interpretarea sistematică a dispozițiilor Codului fiscal rezultă că, pentru a fi deductibile, cheltuielile trebuie să fie aferente veniturilor, să fi fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Dacă nu există în lege o interdicție expresă, regula este că respectivele cheltuieli, care nu figurează printre cele enumerate ca deductibile limitat sau nedeductibile, vor fi considerate integral deductibile având în vedere că sunt aferente realizării unor venituri.

În ceea ce privește cheltuielile efectuate cu închirierea forței de muncă, contestatara arată că a încheiat cu Y SRL contractul nr.000/00.00.2012, iar cu Y SRL contractul nr.000/00.00.2012 de prestări

servicii, prin care Y SRL și Y SRL pun la dispoziție personal muncitor în vederea asigurării ordinii și curățeniei, precum și altor activități specifice domeniilor în care beneficiarul X își desfășoară activitatea.

Contestatară menționează că toate facturile primite pentru prestațiile efectuate sunt certificate, ca bune de plată, de către persoanele responsabile din cadrul X SA, sunt evidențiate în Registrul de achiziții, raportate la ANAF în decontul de TVA și în declarația informativă D394. Plata facturilor se efectuează ulterior înregistrării în contabilitate, prin bancă, conform prevederilor contractuale. Prestațiile efectuate de către personalul furnizorului au fost efectuate, fie alături de personalul X, fie doar coordonat de către personal calificat X.

Facturile au fost emise de către prestatorii de servicii în baza unui decont de prestări servicii cum ar fi „*Lista ore lucrate personal necalificat SC Y SRL perioada 16-31.12.2012, schimb 0, sector 0*”. Acest tip de document este regăsit ca document justificativ pentru toate facturile emise de către cele două societăți Y SRL și Y SRL prestatoare de servicii, confirmat prin semnătura și ștampila ambelor părți și considerat de societatea contestată decont al prestării de servicii.

Societatea contestată susține că deține facturi și alte documente justificative care probează realitatea efectuării prestațiilor respective.

În opinia contestatei, achiziția serviciilor de punere la dispoziție de personal muncitor în vederea realizării de venituri impozabile este dovedită de contractele în derulare de prestări servicii salubritate, colectare și depozitare deșeurilor municipale și servicii de dezapezire derulate de X cu beneficiarii (Primăria sector – contract 000/00.00.2008, Primăria – contractele nr.000/00.00.2011 și nr.000/00.00.2012).

Contestatară arată faptul că a obținut venituri din vânzarea echipamentelor de lucru inscripționate cu logo X echipamente ce au fost utilizate pentru echiparea personalului pus la dispoziție.

Totodată, societatea consideră că, în temeiul art.145 alin.2 din Codul fiscal, sumele din facturile emise de cei doi furnizori mai sus menționați sunt deductibile din punct de vedere al TVA, mai ales că, în această materie, verificarea trebuie să vizeze strict respectarea condițiilor pentru deducere prevăzute de art.146 alin.1 lit.a din același act normativ. Potrivit textului de lege, singura condiție pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA datorat sau achitat este aceea ca societatea să dețină facturi pentru respectivele servicii, emise de furnizori, în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, condiție care, în opinia X, este îndeplinită.

Sub aspectul condiției formale prevăzute de lege pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, societatea arată că prin actele de impunere organele de inspecție fiscală nu au contestat faptul că deține facturile

aferente serviciilor, iar acestea sunt întocmite cu respectarea prevederilor obligatorii din art.155 din Codul fiscal.

În ceea ce privește condiția de ordin substanțial prevăzută de lege, atât pentru deducerea TVA, cât și pentru deducerea cheltuielilor, respectiv dovedirea prestării efective a serviciilor și justificarea acestora cu documente, precum și dovedirea necesității serviciilor pentru desfășurarea activității, contestatară solicită să se constate că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele necesare în vederea dovedirii îndeplinirii acestei condiții. Totodată, societatea invocă în susținerea contestației pentru acest capăt de cerere jurisprudența Curții Europene de Justiție și consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat principiul proporționalității și cel al neutralității taxei. De asemenea, arată că decizia de impunere nu este motivată în fapt și în drept în ceea ce privește dreptul de deducere al TVA din facturile provenind de la Y SRL și de la Y SRL.

Societatea contestatară invocă incidența prevederilor art.277 alin.1 lit.b din Codul de procedură fiscală pentru operațiunile desfășurate cu Y SRL, Y SRL și Y SRL întrucât acestea fac **obiectul dosarului penal nr.000/00/2015 aflat pe rolul Tribunalului P.**

În ceea ce privește serviciile achiziționate de la Y SRL, contestatară menționează ca a încheiat următoarele contracte:

- contractul de prestare servicii nr.000/00.00.2012 având drept obiect furnizare servicii de proiectare și amenajare spații verzi pe bază de comandă scrisă din partea beneficiarului X;

- contractul de prestări servicii nr.000/00.00.2012 având drept obiect furnizare de material și servicii de amenajare a unor zone ce aparțin malurilor râului Dâmbovița, între și, pe bază de comandă scrisă din partea beneficiarului;

- contractul de prestări servicii nr.000/00.00.2013 având drept obiect furnizare servicii de amenajare și întreținere a unor zone verzi de pe raza sectorului 0 X pentru perioada 22 aprilie – 15 decembrie 2013;

- contractul de prestări servicii nr.000/00.00.2013, prin care prestatorul Y SRL pune la dispoziția beneficiarului forța de muncă cerută în scopul executării de lucrări diverse în condițiile stabilite de comun acord;

- contractul de prestări servicii nr.000/00.00.2014, având drept obiect furnizarea de servicii de amenajare și întreținere a unor zone verzi de pe raza sectorului 0 pentru perioada 24.02.2014-31.12.2014;

- contractul de prestări servicii nr.000/00.00.2014 al cărui obiect îl reprezintă furnizarea de servicii, durata contractului fiind de 6 luni începând cu data de 00.00.2014 cu opțiunea de prelungire a efectelor prin semnarea unui act adițional;

- contractul de prestări servicii nr.000/00.00.2014, al cărui obiect îl reprezintă furnizarea de servicii așa cum sunt detaliate la Anexa 1 – lucrări B 2014;

- contractul de prestări servicii nr.000/00.00.2015, având drept obiect furnizarea de servicii de amenajare și întreținere a unor zone verzi de pe raza sectorului 0 pentru perioada 16.03.2015-31.12.2015;

- contractul de prestări servicii nr.000/00.00.2016 având drept obiect furnizare de servicii de amenajare și întreținere a unor zone verzi de pe raza sectorului 0 pentru perioada 01.03.2016-31.12.2016.

Contestatară consideră că achiziția serviciilor de la Y SRL a fost efectuată în vederea realizării de venituri impozabile, fapt demonstrat de contractele în derulare împreună cu documentele justificative aferente precum și de înregistrarea de venituri în contabilitatea X .

În opinia societății contestată, chiar și în lipsa unor astfel de documente justificative, susținerile organelor de inspecție fiscală potrivit cărora nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte realitatea tranzacțiilor, caracterizează o practică abuzivă, așa cum este descrisă în jurisprudența CJUE.

Mai mult, prestarea efectivă a serviciilor achiziționate a fost dovedită prin facturi, deconturi de prestație și centralizatoare defalcate pe două componente: „*valoare lucrare de întreținere*” și „*valoare lucrare de amenajare*”, necesitatea efectuării cheltuielilor a fost dovedită prin specificul activităților desfășurate, respectiv contractele în derulare cu Administrația Domeniului Public sectorX care au generat venituri impozabile aferente.

Societatea menționează că, potrivit art.146 alin.1 lit.a din Codul fiscal singura condiție pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA este aceea ca societatea sa dețină facturi pentru respectivele servicii, facturi emise de Y SRL în conformitate cu prevederile art.155 din același act normativ și arată că această condiție a fost îndeplinită întrucât deține facturi conforme pentru toate serviciile prestate, aspect necontestat de organele de inspecție fiscală așa cum rezultă din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală.

Având în vedere că societatea desfășoară doar operațiuni taxabile, consideră că beneficiază de drept integral de deducere a TVA aferentă achizițiilor.

În opinia societății contestată organele de inspecție fiscală au acționat împotriva principiului proporționalității și a neutralității taxei reținut de CJUE. Astfel, atât timp cât persoanele impozabile realizează activități economice supuse TVA, indiferent de scopul sau rezultatul acestora, neutralitatea taxei impune deducerea TVA aferentă achizițiilor destinate operațiunilor taxabile.

2. În ceea ce privește constatările referitoare la cheltuielile cu reclama, publicitate și marketing, contestatară arată faptul că a efectuat

campanii de reclamă și publicitate în scopul desfășurării activității curente autorizate.

Astfel, se arată că, în conformitate cu prevederile legale în materie de salubritate, X ca operator delegat în mod exclusiv al serviciului de colectare și transport deșeuri municipale, are obligația de a organiza și efectua campanii de conștientizare și informare a populației din raza unităților administrativ teritoriale în care prestează, incluse în toate contractele încheiate sau acțiunile desfășurate denumite în mod generic "*campanii de publicitate și marketing*".

În acest sens societatea anexează la contestație (Anexele 114 și 115) cu titlu exemplificativ, facturile, documente contabile, corespondența, extrase din documentația de atribuire a contractelor de delegare/concesionare a serviciului de salubritate, anexe la contracte.

Cheltuielile respective cu campaniile de promovare și publicitate au fost efectuate în legătură cu activitatea curentă a companiei, în sensul transpunerii dispozițiilor legale și contractuale în materie astfel că, acestea au fost incluse în bugetul cheltuielilor operaționale, inclus la rândul sau în bugetul de venituri și cheltuieli al companiei.

Societatea contestatară arată faptul că respectivele campanii nu se încadrează în prevederile Ordonanței nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, în sensul că nu sunt necesare regulamente de concurs și modalități de acordare a eventualelor premii, niciunul dintre participanți nefiind premiat și nefiind percepută nicio taxă de participare.

În susținere invocă Contractul de vânzare-cumpărare nr.000/03.04.2012 încheiat cu Y SRL pentru 35.000 buc cozonaci ambalați cu sigla X, precum și alte documente anexe din care rezultă că aceste produse au fost utilizate în campaniile de conștientizare Acțiune Eco-Civica, Vizita Ecorampa, Plantare Pomișori, Premiere Olimpici, Curățenie de primăvară, toate desfășurate în luna aprilie 2012.

De asemenea, prezintă în anexele 117-120 la contestație toate documentele justificative în legătură cu aceste cheltuieli efectuate în scopul desfășurării campaniilor de conștientizare.

Contestatară consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au reîncadrat ca și cheltuieli de protocol cheltuielile înregistrate de societate ca fiind cheltuieli de reclamă și publicitate și arată că **pentru cheltuielile de protocol trebuie prezentate**, conform dispozițiilor legale în materie, referat asumat de conducerea societății pentru aprobarea de astfel de cheltuieli, bon sau factură aferentă fiecărei cheltuieli de protocol și numărul de participanți or, printre documentele prezentate nu se regăsesc astfel de documente.

Totodată, se arată că potrivit Regulamentului de Salubritate fiecare primărie trebuie să stabilească propria abrodare pentru a comunica cu cetățeanul astfel că toate cheltuielile efectuate de societate sunt în

conformitate cu acest regulament, X acționând în calitate de delegat în cadrul contractelor de delegare gestiune/concesiune servicii, precum și în baza regulamentelor de desfășurare întocmite de UAT-urile (Serviciile de Imagine și Relație cu Massmedia) din raza cărora X își desfășoară activitatea de salubritate.

Societatea participă cu materiale de promovare (fly-ere, broșuri) și materiale specifice activității de colectare selectivă a deșeurilor (saci, pubele dedicate tipurilor de deșeuri reciclabile), organizarea de concursuri în unitățile școlare și preșcolare împreună cu partea contractantă (primării) la care se acordă diplome, tricouri, pixuri, șepci personalizate.

Reîncadrarea efectuată de organele de inspecție fiscală ca fiind cheltuieli de protocol a avut la bază faptul că materialele au fost retrase din gestiune pe baza bonurilor de consum cu scopul oferirii ca produse de protocol și nu în scop de popularizare a firmei, produselor și serviciilor, ca mostre, în scopul stimulării vânzărilor sau pentru atragerea de clienți noi pentru a putea fi încadrate în categoria cheltuielilor cu reclama și publicitatea.

Astfel, societatea susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente care probează natura operațiunilor efectuate, respectiv:

- documentele relevante din care să reiasă obligația contractuală a X de a organiza campaniile de conștientizare;
- contractele în baza cărora au fost realizate;
- poze, filmulețe, clipuri din care să rezulte realitatea efectuării acestor demersuri împreună cu primăriile și/sau autoritățile contractante.

De asemenea, arată că aceste campanii de conștientizare se realizează în scopul de informare a cetățeanului și de conștientizare, respectiv de "*sensibilizare*" scop care a fost realizat prin distribuția de pliante, cozonaci, pixuri, broșuri, afișe, activități educative.

Astfel, scopul efectuării acestor cheltuieli nu a fost acela de popularizare a brandului/numelui operatorului, iar campania de conștientizare este obligatorie de a fi organizată cu regularitate și nimeni și nimic nu impune ca în materialele utilizate să se promoveze un anumit nume, brand sau marcă.

În ceea ce privește constatarea conform căreia nu au fost prezentate documente din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost incluse în bugetul de venituri și cheltuieli al societății se arată că aceste cheltuieli cu campaniile de conștientizare sunt obligatorii conform regulamentelor, contractelor și legislației în vigoare, precum și faptul că dacă acesta fost unul dintre motivele reclasificării acestor cheltuieli organele de inspecție fiscală și-au depășit atribuțiile neluând în considerare obligațiile societății asumate prin caietele de sarcini și fișele tehnice ale licitațiilor organizate de autoritățile contractante câștigate de X.

Astfel, se arată că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri, dacă pentru toate cheltuielile există documente justificative pentru a se face dovada achiziției de bunuri sau a prestării de servicii și dacă societatea nu a avut tranzacții cu contribuabili declarați inactivi, în vederea stabilirii caracterului deductibil sau nedeductibil al acestora.

3. Referitor la cheltuielile cu serviciile de consultanță, contestatara arată că a încheiat un contract de prestări servicii de consultanță cu **Y Ltd** și consideră că deductibilitatea serviciilor a fost probată prin intermediul documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, respectiv prin Mențiunile emise de Registrul Comerțului cu privire la modificarea actului constitutiv și prin deciziile adoptate în cadrul Consiliului de administrație al X cum ar fi înființări sau radieri puncte de lucru.

Societatea susține că documentele puse la dispoziție de societatea demonstrează că serviciile au fost efectuate în favoarea X .

Referitor la TVA aferentă serviciilor de consultanță, societatea consideră că nu pot fi impuse condiții suplimentare care depășesc cadrul legislativ în materie de TVA și invocă în susținerea acestui capăt de cerere jurisprudența europeană (cauzele C 368/09 Pannon Gep Centrum și C-95/07 Ecotrade Spa).

De asemenea, arată că negarea dreptului de deducere a TVA nu este conformă cu principiul proporționalității și neutralității taxei reținut de CJUE în cauzele C-286/94, C-340/95, C-47/96 Garage Molenheide – Anexa 128.

Totodată, susține că potrivit cauzei C-132/16 Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments EOOD trebuie să existe o legătură directă și imediată între achizițiile realizate și operațiunile taxabile generate și dreptul de deducere a TVA trebuie acordat chiar dacă nu există o asemenea legătură directă însă costul achizițiilor face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă elemente constitutive ale prețului bunurilor.

4. În ceea ce privește serviciile de asistență juridică acordate de avocat Y , contestatara consideră că lipsa înregistrării contractului de asistență juridică în registrul contractelor (document intern al companiei) nu reprezintă un motiv temeinic sau valid în aplicarea tratamentului fiscal.

Societatea arată că fișierul xls prezentat organelor de inspecție fiscală a fost întocmit la cererea acestora întrucât nu exista un registru special în care să fie înscrise toate contractele încheiate de societate ci existau la Secretariat/Registratură Caiete speciale în care erau înregistrate toate documentele de intrare/ieșire.

Astfel, societatea arată că întrucât nu există un temei de lege care să oblige la întocmirea unui astfel de document acesta nu este obligatoriu și nu

reprezintă motiv temeinic sau valid în considerentele aplicării tratamentului fiscal al unui astfel de document.

Societatea susține că a prezentat ca documente justificative adresa transmisă de Avocatul Y auditorului Z în care erau detaliate și centralizate activitățile prestate de această persoană fizică conform contractului.

De asemenea, se arată că auditarea statutară a situațiilor financiare este obligatorie, iar prin adresă se enumeră dosarele de instanță în care a reprezentat societatea și detaliază stadiul fiecărui dosar, prestații care au fost certificate în Raportul de audit pe anul respectiv.

Societatea susține că în situația în care organele de inspecție fiscală au considerat că documentele nu sunt suficiente trebuiau să solicite documente suplimentare, această solicitare fiind efectuată pe e-mail la data de 07.03.2019 cu puține zile înainte de a se emite decizia de impunere - 00.00.2019, timp foarte scurt pentru societatea având în vedere că are nenumărate litigii și era în imposibilitatea obiectivă de a putea scoate din arhivă asemenea documente.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC 000/2019 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC 000/2019 de către organele inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a următoarelor constatări:

IMPOZIT PE PROFIT:

Perioada verificată: 01.01.2012-31.12.2017.

1. Organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile cheltuielile înregistrate în perioada 01.02.2012-31.12.2012, în valoare de 000 lei, aferente achiziției de clorură de calciu de la furnizorul Y SRL, pe motiv că nu există documente justificative de proveniență.

Din cuprinsul Procesului verbal de control nr.000/00.10.2014 încheiat de Direcția generală antifraudă fiscală la X SA a rezultat că în anul 2012 au fost efectuat achiziții de clorură de calciu de la societatea Y SRL în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.000/00.00.2012.

În urma verificărilor efectuate la societatea Y SRL, cu privire la proveniența clorurii de calciu livrată către X SA au rezultat următoarele:

- în perioada 24.02.2012-21.12.2012 Y SRL a înregistrat în evidența contabilă un număr de 7 facturi având la emitent datele societății Y SRL;
- în justificarea operațiunilor înregistrate pe relația cu Y SRL au fost prezentate 2 contracte – Contractul de vânzare-cumpărare nr.000/00.00.2012

având ca obiect achiziționarea a 2520 tone clorură de calciu și Contractul de vânzare-cumpărare nr.000/00.00.2012 având ca obiect achiziționarea a 4520 tone clorură de calciu;

- urmare verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă la Y SRL s-a constatat faptul că această societate a înregistrat în evidența fiscală, în perioada februarie 2012-decembrie 2012 facturi fiscale ce au înscris la rubrica denumirea furnizorului numele Y SRL;

- printre documentele de evidență contabilă puse la dispoziție de reprezentanții Y SRL a fost identificat și un număr de 24 avize de însoțire a mărfii emise de Y SRL către Y SRL având ca obiect transportul a 576 tone clorură de calciu. Conform datelor înscrise la rubrica „date privind expediția” rezultă faptul că cele 576 tone de clorură de calciu înscrise în facturile emise pe lanțul comercial Y SRL - Y SRL – Y SRL au fost transportate în zilele de 00.12.2012, 00.12.2012 și 00.12.2012 cu 4 mijloace de transport care, urmare verificărilor efectuate, s-au dovedit a fi improprie efectuării unor astfel de transporturi sau sunt utilizate de alte societăți;

- urmare celor de mai sus s-a concluzionat că Y SRL are rolul unei societăți interpușe între Y SRL și Y SRL, facturile/avizele de însoțire a mărfii emise în numele Y SRL precum și cele emise de către Y SRL către Y SRL având aceeași dată și referindu-se la aceleași operațiuni/cantități;

- administratorul Y SRL nu deține documente care să ateste livrarea efectivă a 2.520 tone clorură de calciu către Y SRL având în vedere că această cantitate semnificativă nu putea fi livrată exclusiv în data de 00.11.2012 când au fost emise facturile seria COR nr.000 și seria ...nr.000 pe lanțul de tranzacționare Y SRL – Y SRL- Y SRL;

- conform datelor furnizate de aplicația informatică FISCNET, a rezultat faptul că societatea Y SRL a declarat în trimestrul IV al anului 2012 achiziții de la societatea Y SRL care nu a confirmat livrările de la Y SRL. Din aplicația informatică a rezultat faptul că 99.49% din totalul achizițiilor declarate în anul 2012 de societatea Y SRL provin de la patru agenți economici care nu au confirmat livrări către această societate.

Cu privire la destinația clorurii de calciu aprovizionată de societatea Y SRL pe relația Y SRL – Y SRL- Y SRL – Y SRL s-a constatat că aceasta a fost refacturată către X SA în baza Contractului nr.000/00.00.2012.

Având în vedere cele constatate în urma verificărilor faptice efectuate la societățile în lanțul comercial descris mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că tranzacționarea clorurii de calciu pe respectivul lanț a creat X SA un avantaj fiscal, pe care altfel nu l-ar fi putut dobândi.

Urmare analizării de către organele de inspecție fiscală a comportamentului fiscal al furnizorilor furnizorilor X SA în ceea ce privește clorura de calciu din anul 2012 au rezultat următoarele constatări:

- starea curentă a acestora este dizolvare cu lichidare sau inactivi, urmare neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- obiectul de activitate nu este legat de acest tip de activitate, respectiv comerț/producție cu produse chimice;
- majoritatea au cazier fiscal;
- nu au depus declarații potrivit legii, respectiv raportări privind tranzacțiile pe teritoriul național prin formularul D394.

Aceste nereguli au avut drept consecință prejudicierea bugetului de stat cu valoarea obligațiilor de plată nedeclarate de către primii furnizori de clorură de calciu, în condițiile în care beneficiarii lor, respectiv Y SRL, Y SRL, Y SRL și-au exercitat dreptul de deducere aferent acestor achiziții.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că, în condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor înscrise în facturile primite de la furnizorii de clorură de calciu, operațiunile consemnate în respectivele facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate ca fiind fără documente justificative. Prin urmare, s-a constatat că societatea contestată nu are drept de deducere a cheltuielilor aferente clorurii de calciu achiziționate în anul 2012 de la Y SRL.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile aferente serviciilor de închiriere de forță de muncă, înregistrate în perioada 01.12.2012-31.03.2015 de la furnizorii Y SRL, respectiv Y SRL pentru care X SA nu a prezentat documente justificative.

Din verificările efectuate la societatea contestată s-a constatat că aceasta, în calitate de beneficiar, a încheiat contractele de prestări servicii nr.000/00.00.2012 și nr.000/00.00.2012 cu societățile Y SRL și Y SRL, în calitate de prestatori.

În baza celor două contracte și a actelor adiționale din data de 00.00.2013, în perioada ianuarie 2013 – august 2014 cei doi furnizori au emis către X SA facturi în valoare totală de 000 lei.

Din verificările efectuate la societățile Y SRL și Y SRL, pe baza documentelor puse la dispoziție de reprezentanții legali ai acestora, s-a constatat că acestea, în perioadele anterior menționate anterior, au înregistrat în evidențele financiar-contabile și au declarat prin declarațiile D394 achiziții de servicii, constând în subcontractarea de personal muncitor de la 4 furnizori, și anume: Y SRL, Y SRL.....etc

Așa cum rezultă din documentele puse la dispoziție, cât și din notele explicative date de reprezentanții legali, atât o parte din personalul propriu al societăților Y SRL și Y SRL, cât și personalul contractat de la cele patru societăți furnizoare mai sus menționate a fost pus la dispoziția X SA, în baza contractelor încheiate.

În vederea stabilirii realității și legalității operațiunilor consemnate în facturile emise de cei patru furnizori și înregistrate în contabilitatea societăților Y SRL și Y SRL au fost efectuate verificări încrucișate la aceștia în urma cărora au rezultat următoarele:

- societățile beneficiare nu au avut niciodată și nu au putut prezenta rapoartele zilnice de activitate privind natura serviciilor prestate și locul desfășurării activității, deconturi de prestație confirmate de beneficiari, număr de persoane și calificarea acestora;
- nu funcționează la sediile sociale declarate;
- sunt declarate inactive;
- nu au declarat achiziții și/sau livrări de bunuri sau servicii;
- Y SRL este neplătitoare de TVA din luna august 2013, iar ultima declarație D394 depusă fiind aferentă lunii decembrie 2012;
- societatea Y SRL nu a declarat venituri organelor fiscale, ultimul decont de TVA depus fiind aferent lunii martie 2013, la fel ca și ultima declarație D394;
- Y SRL este neplătitoare de TVA din luna august 2012 iar ultima declarație D394 este aferentă semestrului II 2011;
- au drept furnizori societăți cu un comportament fiscal inadecvat.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că, pe întreg lanțul comercial, s-a identificat aceeași tipologie și caracteristici ale tranzacțiilor, organizarea unor circuite scriptice de tranzacționare succesivă a unor servicii constând în punerea la dispoziție de personal muncitor, servicii care, în final, sunt înregistrate de X SA, diminuând astfel obligațiile de plată către bugetul de stat, constând în impozit pe profit și TVA.

Societățile Y SRL și Y SRL, furnizoare directe de servicii către X SA, nu au o evidență nominală cu personalul muncitor subcontractat și nici cu datele de identificare a fiecărei persoane în parte și nu au putut prezenta organelor de inspecție fiscală situații de lucrări pentru serviciile prestate.

Societatea Y SRL, furnizorul direct de servicii către Y SRL și Y SRL nu are o evidență nominală cu personalul muncitor subcontractat și nici cu datele de identificare ale fiecărei persoane în parte, și nu a putut de asemenea prezenta situații de lucrări pentru serviciile prestate iar societățile furnizoare de servicii către Y SRL sunt societăți cu comportament fiscal inadecvat, din care unele nu au fost identificate în vederea efectuării de verificări iar în cazul celor identificate, reprezentanții legali au declarat că au întocmit doar documente creând astfel o aparență de legalitate prestărilor de servicii declarate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au considerat că documentele prezentate de societatea contestatară în justificarea închirierii forței de muncă în baza contractelor nr.000/00.00.2012 și nr.000/00.00.2012, intitulate „Deconturi de prestație” reprezintă în fapt un simplu tabel care are

ca și perioade câte o jumătate de lună iar ca și coloane câte un număr de persoane, fără specificarea repartizării nominale a lucrătorilor închiriați pe diverse contracte, obiective, străzi, lucrări efectuate, precum și pe schimburi în funcție de calificarea acestora.

În plus, din informațiile furnizate de contribuabil, a rezultat faptul că X SA a avut un număr foarte mare de angajați proprii în perioada decembrie 2012 - martie 2015 iar societatea nu poate justifica repartizarea aceluiași număr de personal în deservirea mai multor contracte în același timp, suprapuse în locații diferite.

Concluzionând, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea contestată nu poate justifica pe bază de documente necesitatea închirierii de personal muncitor de la societățile Y SRL, respectiv Y SRL.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu achiziția de servicii de la Y SRL efectuate în perioada 2012-2017 pentru care nu au fost prezentate documente justificative privind prestarea acestor servicii.

Din verificările efectuate a reieșit că, în perioada 2012-2017, X SA a încheiat cu Y SRL următoarele contracte:

- contractul de prestări servicii nr.000/00.00.2012 al cărui obiect îl reprezintă furnizarea de servicii de proiectare și amenajare a unor spații verzi pe bază de comandă scrisă din partea beneficiarului;

- contractul de prestări servicii nr.000/00.00.2012 al cărui obiect îl reprezintă furnizare de material și servicii de amenajare a unor zone ce aparțin malurilor râului Dâmbovița între Pasarela Ciurel și Pod Vitan-Bârzești pe bază de comandă scrisă din partea beneficiarului;

- contractul de prestări servicii nr.000/00.00.2013 având drept obiect furnizarea de servicii de amenajare și întreținere a unor zone verzi de pe raza sectorului 0 pentru perioada aprilie – decembrie 2013;

- contractul de prestări servicii nr.000/00.00.2013 prin care prestatorul se obliga să pună la dispoziția beneficiarului forța de muncă cerută în scopul executării de lucrări diverse la solicitarea și în condițiile stabilite de comun acord;

- contractul de prestări servicii nr.000/00.00.2014 al cărui obiect îl reprezintă furnizarea de servicii de amenajare și întreținere a unor zone verzi de pe raza sectorului 0 pentru perioada 24.02.2014-31.12.2014;

- contractul de prestări servicii nr.000/00.00.2014 având drept obiect furnizarea de servicii așa cum sunt detaliate în anexa 1 la respectivul contract (lucrării 2014);

- contractul de prestări servicii nr.000/00.00.2014 având drept obiect furnizarea de servicii așa cum sunt detaliate în anexa 1 la respectivul contract (lucrări2014);

- contractul de prestări servicii nr.0000/00.00.2015 al cărui obiect îl reprezintă furnizarea de servicii de amenajare și întreținere a unor zone verzi de pe raza sectorului 0 pentru perioada 16.03.2015-31.12.2015;

- contractul de prestări servicii nr.000/00.00.2016 având drept obiect furnizarea de servicii de amenajare și întreținere a unor zone verzi de pe raza sectorului 0 pentru perioada 00.03.2016-31.12.2016.

În baza acestor contracte Y SRL a emis facturi de prestări servicii către X SA, facturi ce au fost înregistrate în evidența contabilă a societății în contul 628 „alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”.

Urmare analizării documentelor puse la dispoziție de contribuabilul verificat în justificarea prestărilor de servicii s-au constatat următoarele:

- centralizatoarele cu situațiile de plată, anexe la facturile emise către X SA pentru serviciile prestate nu au specificat locațiile exacte (loturi, parcele, grădini, parcuri, aliniamente stradale, zone spații verzi, etc.) supuse lucrărilor de reamenajare și întreținere;

- pentru serviciile de defrișări de vegetație, în documentele prezentate nu sunt prevăzute explicații privind delimitarea locațiilor pe care s-au executat aceste servicii iar modul general de aproximare nu constituie un mod de calcul relevant în emiterea unei situații de calcul, de lucrări executate sau de plată;

- referitor la executarea sistemelor de irigații, montat pavele, montat gazon nu rezultă modul cum au fost determinate calculele pentru facturile emise către X SA sau precizarea delimitării operațiunilor executate de a materialelor folosite;

- nu este justificată componența cheltuielilor suplimentare incluse în facturi;

- nu este justificat modul de calcul a cheltuielii aferente unei operațiuni (plantare arbori cu balot/container, așternut pământ vegetal, aplicare îngrășăminte organice, etc.) raportat ca sumă între o componentă de materie primă/material utilizat și o altă componentă de serviciu prestat;

- referitor la serviciile de închiriere de forță de muncă nu au fost prezentate documente justificative privind repartizarea personalului propriu sau închiriat de la alte societăți în deservirea mai multor contracte în același timp, suprapuse în locații diferite, pe diverse contracte.

Tinând cont de faptul că informațiile furnizate de X SA nu au putut clarifica modalitatea în care se justifică cu documente prestarea de servicii efectuată de furnizor, organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la Y SRL finalizat prin întocmirea Procesului verbal de control nr.000/00.00.2019.

Întrucât, urmare verificărilor efectuate, s-a concluzionat că societatea contestatară nu poate prezenta documente justificative prin care să facă dovada prestării de servicii către Y SRL, organele de inspecție fiscală au

stabilit că aceasta nu are drept de deducere a cheltuielilor aferente serviciilor facturate de Y SRL în perioada 2012-2017 în cuantum de 000 lei.

2. Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu reclama reclama, publicitatea și marketing în sumă de 000 lei, înregistrate pe perioada 2012-2017, pe motiv că în lipsa prezentării de documente care să justifice efectuarea unor cheltuieli de reclamă și publicitate, prin conținutul acestora sunt destinate cheltuielilor de protocol.

Având în vedere că s-a depășit limita legală pentru cheltuielile cu protocolul în temeiul art.21 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.12 și pct.33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de 000 lei.

3. S-a constatat că X a dedus cheltuieli cu servicii de consultanță în baza Contractului nr.000/ 00.00.2007 încheiat cu Y, având ca obiect servicii de consultanță management de proiect și consultanță generală de afaceri cu scopul de a extinde afacerea prin pătrunderea pe piețe noi.

Având în vedere că fie nu a prezentat niciun document justificativ în afara contractului, fie documentele prezentate nu justifică prestarea acestor servicii nu s-au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de 000 lei (000lei + 000 lei) în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu 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.

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de asistență juridică, având ca furnizori:

- avocat Y – pentru care s-a prezentat fișa de cont fără a se prezenta alte documente, respectiv facturi, rapoarte de activitate, rapoarte de lucru, studii etc.. Astfel nu s-au acceptat la deducere cheltuieli în sumă de .000 lei, pe anul 2012, în temeiul art.21 alin.(4) lit.f) și art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.44 și 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;
- avocat Y – din analiza contractului de asistență juridică nu a rezultat cu claritate natura serviciilor, tarifele practicate pe ore lucrate, etc. nefiind prezentate alte documente care să justifice prestarea de servicii. În ce privește înregistrarea contractului în registrul contractelor, fiind prezentat un fișier xls întocmit în timpul inspecției fiscale. Astfel nu s-au acceptat la deducere cheltuieli în sumă de 000 lei, pe anul 2012, în temeiul art.21 alin.(4)

lit.f) și art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.44 și 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.

Față de cele mai sus prezentate organele de inspecție fiscală au influențat profitul impozabil stabilit suplimentar în sensul diminuării acestuia cu pierderea fiscală înregistrată de societate în anul 2012 în sumă de 000 lei. Baza impozabilă stabilită suplimentar este în cuantum de 000 lei, căreia îi corespunde un impozit pe profit suplimentar în sumă de 000 lei.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ:

Perioada verificată:01.01.2013-21.12.2017.

Având în vedere cele constatate la capitolul impozit pe profit s-a stabilit **diferențe de TVA** pentru care nu s-a acordat drept de deducere **în sumă totală de 000 lei**, astfel:

- 000 lei – TVA aferentă închirierii de forță de muncă de la Y SRL și Y SRL, pe perioada 01.01.2013 – 31.03.2015, pentru care nu s-au prezentat documente care justifice prestarea serviciilor în scopul realizării de operațiuni taxabile. S-a constatat că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a), art.156 alin.(1) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- 000 lei – TVA aferentă serviciilor achiziționate de la Y SRL, în perioada 2013-2017, pentru care societatea nu a justificat cu documente prestarea efectivă a serviciilor în scopul operațiunilor sale taxabile. S-a constatat că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.297 alin.(4) lit.a), art.281 alin.(1) și art.299 alin.1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- 000 lei - TVA dedusă prin operațiunea de taxare inversă pentru servicii de consultanță facturate de Y în perioada 2013-2014. S-a constatat că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.150 alin.(2) și art.157 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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:

A. Aspecte procedurale

1. În ceea ce privește afirmația referitoare la nerespectarea dispozițiilor art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și încălcarea principiilor bunei credințe și unicității inspecției fiscale din perspectiva faptului că au fost preluate constatările DGAF, nefiind reliefate constatări proprii ale organelor de control, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum reiese din interpretarea respectivelor prevederi legale, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze, cu bună credință, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale. Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea relațiilor comerciale desfășurate cu partenerii contractuali folosind atât informații rezultate din evidența contabilă a societății cât și din baza de date a ANAF sau provenind din acte încheiate de alte organe fiscale (antifraudă).

Întrucât, din constatările proprii și informațiile primite, nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste realitatea operațiunilor economice supuse verificării, organele de inspecție fiscală au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale.

Având în vedere cele mai sus menționate, afirmația societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește afirmația referitoare la nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor art.9 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.130 din același act normativ, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum reiese din actele aflate la dosarul cauzei, în data de 00.00.2019 societății contestatăre i-a fost transmis proiectul de raport de inspecție fiscală și înștiințarea pentru discuția fiscală, organele de inspecție fiscală dându-i posibilitatea exprimării în scris a punctului de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile alin.1 din articolul de lege mai sus menționat. Totodată societății i s-a comunicat faptul că are posibilitatea să formuleze un punct de vedere față de constatările inspecției fiscale în termen de 5 zile lucrătoare sau să notifice că renunță la acest drept. Prin adresa nr.000/00.00.2019 societatea a transmis o solicitare de amânare a prezentării punctului de

vedere cu 12 zile lucrătoare, solicitare de prelungire acceptată de organele de inspecție fiscală prin adresa de răspuns nr.000/00.00.2019.

În data de 00.00.2019 societatea contestatară a transmis punctul de vedere față de proiectul raportului de inspecție fiscală.

Totodată, se reține că societății contestatate i s-a acordat posibilitatea de a-și exprima obiecțiunile față de constatările organelor de inspecție fiscală și de a depune documente în susținerea cauzei prin prezenta contestație.

2. Referitor la argumentul contestatarei privind anularea deciziei de impunere pe motiv că acest act administrativ fiscal nu cuprinde motivele de fapt și temeiul de drept, precum și pe motivul lipsei calculului impozitului pe profit din decizie, se rețin următoarele:

În ceea ce privește susținerea că decizia de impunere este nemotivată întrucât nu sunt respectate prevederile art.73 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aspect ce trebuie interpretat împreună cu art.46 alin.(2) lit.e) din același act normativ, precizăm:

Conform prevederilor art.73 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

Față de aceste prevederi societatea susține că indicarea de către organele de inspecție fiscală a temeiurilor de drept nu echivalează cu motivarea actelor administrativ fiscale atacate și nu a precizat motivele pentru care nu au luat în considerare documentele justificative pe care societatea le-a furnizat, precizând pe tot parcursul raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere că societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă necesitatea serviciilor, respectiv că nu a justificat cu documente prestarea efectivă a serviciilor.

Din analiza deciziei de impunere contestate și a raportului de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii acesteia rezultă că s-a prezentat motivul de fapt și temeiul de drept, așa cum se prevede în Anexa 2 „Instrucțiunile de completare a formularului *"Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice"* din OPANAF nr.3709/2015 din 18 decembrie 2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului *"Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice"*: „2.1.2. *"Motivul de fapt"*: se înscriu modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.

2.1.3. *"Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat".*

Mai mult, se reține că situația de fapt fiscală a fost prezentată detaliat prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere și care potrivit prevederilor art.131 alin.(4) din Codul de procedură fiscală

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

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

În ceea ce privește asocierea prevederilor art.73 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare documentele prezentate de societate nu se reține întrucât documentele prezentate de societate au fost precizate în raportul de inspecție fiscală, act subsecvent deciziei de impunere contestate, însă aceste documente nu au îndeplinit calitatea de document justificativ ce stă la baza înregistrării cheltuielilor și a deductibilității acestora la calculul impozitului pe profit.

Astfel, invocarea prevederilor art.46 alin.(2) lit.e) din Codul de procedură fiscală care precizează *„(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

e) motivele de fapt” nu poate fi reținută întrucât decizia de impunere este motivată în fapt și în drept, iar prin raportul de inspecție fiscală, s-au analizat toate documentele prezentate de societate situația de fapt fiscală fiind stabilită în urma analizării acestora.

În ceea ce privește invocarea motivului cu privire la lipsa calculului impozitului pe profit din decizia de impunere, precizam faptul ca în *„Situatia cheltuielilor nedeductibile stabilite suplimentar de inspectia fiscala” (anexa nr. 85 la RIF)* este prezentat modul de calcul al impozitului pe profit, pe fiecare constatare, respectiv, cheltuiala considerata nedeductibila de inspectia fiscala, structurata pe fiecare an si luna, cumulata pe fiecare perioada, pornind de la impozitul pe profit declarat de societate lunar, din ultima declaratie rectificativa privind impozitul pe profit anual (anexa nr.84), transmise catre A.N.A.F., rezultand astfel baza impozabila calculata de societate, la care se adauga diferentele constatate suplimentar de inspectia fiscala.

De precizat este aspectul conform căruia la calcularea impozitului pe profit datorat s-a avut în vedere rezultatul fiscal (profit/pierdere la fiecare

perioada), dar si suma cheltuielilor cu deductibilitate limitata, avandu-se in vedere faptul ca la fiecare perioada, societatea a inregistrat depasirea plafonului peste limita admisa de lege la aceste cheltuieli cu protocolul.

Ca urmare, întrucât argumentele contestatarei referitoare la aspecte de procedură nu se rețin se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. Aspecte de fond

1. În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând:

- 000 lei - **impozit pe profit;**

- 000 lei - **TVA**, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care aceasta depinde de existența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

În fapt, din actele existente la dosar se reține că prin Decizia de impunere nr.F-MC 000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC 000/2019, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au stabilit în sarcina X SA obligații fiscale principale de natura impozitului pe profit și TVA în sumă de **000 lei**.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC 000/2019 reiese că societatea contestară a efectuat achiziții de clorură de calciu de la Y SRL pentru care nu au putut fi prezentate documente justificative de proveniență.

În urma verificărilor factice efectuate la societățile aflate în lanț comercial, organele de inspecție fiscală au concluzionat că tranzacționarea clorurii de calciu pe respectivul lanț a creat X SA un avantaj fiscal, pe care altfel nu l-ar fi putut dobândi.

Urmare analizării de către organele de inspecție fiscală a comportamentului fiscal al furnizorilor furnizorilor X SA în ceea ce privește clorura de calciu din anul 2012 au rezultat următoarele constatări:

- starea curentă a acestora este dizolvare cu lichidare sau inactivi, urmare neîndeplinirii obligațiilor declarative;

- obiectul de activitate nu este legat de acest tip de activitate, respectiv comerț/producție cu produse chimice;

- majoritatea au cazier fiscal;

- nu au depus declarații potrivit legii, respectiv raportări privind tranzacțiile pe teritoriul național prin formularul D394.

Aceste nereguli au avut drept consecință prejudicierea bugetului de stat cu valoarea obligațiilor de plată nedeclarate de către primii furnizori de clorură de calciu, în condițiile în care beneficiarii lor, respectiv Y SRL, Y SRL, Y SRL și-au exercitat dreptul de deducere aferent acestor achiziții.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că, în condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor înscrise în facturile primite de la furnizorii de clorură de calciu, operațiunile consemnate în respectivele facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate ca fiind fără documente justificative. Prin urmare, s-a constatat că societatea contestată nu are drept de deducere a cheltuielilor aferente clorurii de calciu achiziționate în anul 2012 de la Y SRL.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile aferente serviciilor de închiriere de forță de muncă, înregistrate în perioada 01.12.2012-31.03.2015 de la furnizorii Y SRL, respectiv Y SRL pentru care X SA nu a prezentat documente justificative.

Din verificările efectuate la societățile Y SRL și Y SRL, pe baza documentelor puse la dispoziție de reprezentanții legali ai acestora, s-a constatat că acestea, în perioadele anterior menționate anterior, au înregistrat în evidențele financiar-contabile și au declarat prin declarațiile D394 achiziții de servicii, constând în subcontractarea de personal muncitor de la 4 furnizori, și anume: Y SRL, Y SRL, Y SRL, Y SRL.

Așa cum rezultă din documentele puse la dispoziție cât și din notele explicative date de reprezentanții legali, atât o parte din personalul propriu al societăților Y SRL și Y SRL, cât și personalul contractat de la cele patru societăți furnizoare mai sus menționate a fost pus la dispoziția X SA, în baza contractelor încheiate.

În vederea stabilirii realității și legalității operațiunilor consemnate în facturile emise de cei patru furnizori și înregistrate în contabilitatea societăților X SRL și Y SRL au fost efectuate verificări încrucișate la aceștia în urma cărora au rezultat următoarele:

- societățile beneficiare nu au avut niciodată și nu au putut prezenta rapoartele zilnice de activitate privind natura serviciilor prestate și locul desfășurării activității, deconturi de prestație confirmate de beneficiari, număr de persoane și calificarea acestora;

- nu funcționează la sediile sociale declarate;

- sunt declarate inactive;

- nu au declarat achiziții și/sau livrări de bunuri sau servicii;

- Yb SRL este neplătitoare de TVA din luna august 2013, iar ultima declarație D394 depusă fiind aferentă lunii decembrie 2012;

- societatea Y SRL nu a declarat venituri organelor fiscale, ultimul decont de TVA depus fiind aferent lunii martie 2013, la fel ca și ultima declarație D394;

- Y SRL este neplătitoare de TVA din luna august 2012 iar ultima declarație D394 este aferentă semestrului II 2011;

- au drept furnizori societăți cu un comportament fiscal inadecvat.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că, pe întreg lanțul comercial, s-a identificat aceeași tipologie și caracteristici ale tranzacțiilor, organizarea unor circuite scriptice de tranzacționare succesivă a unor servicii constând în punerea la dispoziție de personal muncitor, servicii care, în final, sunt înregistrate de X SA, diminuând astfel obligațiile de plată către bugetul de stat, constând în impozit pe profit și TVA.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu achiziția de servicii de la Y SRL efectuate în perioada 2012-2017 pentru care nu au fost prezentate documente justificative privind prestarea acestor servicii.

Urmare analizării documentelor puse la dispoziție de contribuabilul verificat în justificarea prestărilor de servicii s-au constatat următoarele:

- centralizatoarele cu situațiile de plată, anexe la facturile emise către X SA pentru serviciile prestate nu au specificate locațiile exacte (loturi, parcele, grădini, parcuri, aliniamente stradale, zone spații verzi, etc.) supuse lucrărilor de reamenajare și întreținere;

- pentru serviciile de defrișări de vegetație, în documentele prezentate nu sunt prevăzute explicații privind delimitarea locațiilor pe care s-au executat aceste servicii iar modul general de aproximare nu constituie un mod de calcul relevant în emiterea unei situații de calcul, de lucrări executate sau de plată;

- referitor la executarea sistemelor de irigații, montat pavele, montat gazon nu rezultă modul cum au fost determinate calculele pentru facturile emise către X SA sau precizarea delimitării operațiunilor executate de a materialelor folosite;

- nu este justificată componența cheltuielilor suplimentare incluse în facturi;

- nu este justificat modul de calcul a cheltuielii aferente unei operațiuni (plantare arbori cu balot/container, așternut pământ vegetal, aplicare îngrășăminte organice, etc.) raportat ca sumă între o componentă de materie primă/material utilizat și o altă componentă de serviciu prestat;

- referitor la serviciile de închiriere de forță de muncă nu au fost prezentate documente justificative privind repartizarea personalului propriu sau închiriat de la alte societăți în deservirea mai multor contracte în același timp, suprapuse în locații diferite, pe diverse contracte.

Din actele aflate la dosarul cauzei reiese că aspectele referitoare la achiziția de clorură de calciu de la Y SRL, respectiv la închirierea de forță de muncă de la Y SRL și Y SRL au fost consemnate și în Procesul verbal de control nr.000/00.00.2014 întocmit de Direcția generală antifraudă fiscală și fac obiectul Dosarului penal nr.000/00/2015 aflat pe rolul Tribunalului P.

De asemenea, aspectele legate de achiziția de servicii de la Y SRL (contractele nr.000/ 00.00.2013 și nr.000/00.00.2012 încheiate de Y SRL cu X

SRL), consemnate și în Procesul verbal de control nr.000/00.00.2014, respectiv nr.000/00.00.2015 întocmite de Direcția generală antifraudă fiscală, fac obiectul atât al Dosarului penal nr.000/00/2015 cât și al Dosarului penal nr.000/00/2014 aflate pe rolul Tribunalului P.

În drept, art.277 alin.(1) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organul de soluționare poate suspenda soluționarea contestației prin decizie motivată atunci când soluționarea cauzei depinde în tot sau în parte de existența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți.

Din actele existente la dosarul cauzei a reieșit că sumele stabilite prin Decizia de impunere nr.F-MC 000/2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, sunt aferente operațiunilor înregistrate de X SA și considerate a fi nereale, tranzacțiile făcând obiectul Dosarelor penale nr.000/00/2015, respectiv nr.000/00/2014 aflate pe rolul Tribunalului P.

Potrivit doctrinei, se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii. În speță reiese cu limpezime faptul că soluția care s-ar da în instanță în procesul privind Dosarul penal nr.000/00/2015, respectiv Dosarul penal nr.000/00/2014 aflate pe rolul Tribunalului P, asupra prejudiciului creat de X SA în relația cu partenerii săi, este de natură a influența în mod decisiv soluționarea contestației privind Decizia de impunere nr.F-MC 000/2019 având drept obiect suma de **000** lei reprezentând TVA și impozit pe profit.

Întrucât inspecția fiscală se bazează pe aceleași constatări care au fost reținute și de inspectorii antifraudă din cadrul DGAF iar realitatea operațiunilor înregistrate de X SA, fac obiectul Dosarului penal nr.000/00/2015, respectiv Dosarului penal nr.000/00/2014 aflate pe rolul Tribunalului P, urmează a se dispune suspendarea soluționării contestației administrative până la finalizarea definitivă a cauzelor de către instanța de judecată.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că soluționarea contestației cu privire la suma de **000 lei** reprezentând TVA și impozit pe profit, stabilită prin Decizia de impunere nr.F-MC 000/2019, depinde în tot de soluționarea Dosarului penal nr.000/00/2015, respectiv a Dosarului penal nr.000/00/2014

aflate pe rolul Tribunalului P, dosare ce au ca obiect aceleași constatări referitoare la operațiunile înregistrate de X SA, cu sume constatate drept prejudiciu adus bugetului de stat.

Prin urmare, potrivit art.277 alin. (1) lit. b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va suspenda soluționarea cauzei** pentru suma de **000 lei**, reprezentând TVA și impozit pe profit, stabilită prin Decizia de impunere nr.F-MC 000/2019, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, în temeiul art. 277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: *“Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

2. Referitor la suma de 000 lei, reprezentând:

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

2.a) În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de reclamă și publicitate sau marketing în sumă de 000 lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu reclama și publicitatea sau marketing **reîncadrate de inspecția fiscală ca fiind cheltuieli de protocol** în condițiile în care din analiza dosarului cauzei a rezultat că **societatea nu justifică efectuarea de campanii de informare și conștientizare a populației prevăzute de Regulamentul-cadru**.

Perioada verificată: 2012-2015.

În fapt, în perioada verificată societatea a înregistrat în contul 6232 *“Cheltuieli cu reclama, publicitatea și marketing”* cheltuieli cu mențiunea *“reclasificare cheltuieli marketing/publicitate”*.

În vederea stabilirii naturii acestor cheltuieli organele de inspecție fiscală au solicitat explicații și documentele care au stat la baza înregistrării acestor cheltuieli.

Urmare analizării documentelor prezentate de societate a rezultat că **sumele provin din înregistrarea documentelor referitoare la intrări în gestiunea de materiale prin Nota contabilă 6028 “Cheltuieli cu materiale consumabile” = 3028 “Materiale consumabile”, stornate ulterior prin alte note contabile și înregistrate în cont 6232 “Cheltuieli cu**

reclama, publicitatea și marketing” cu explicația ”reclasificare cheltuieli marketing/publicitate”.

De asemenea, societatea a prezentat cu titlu exemplificativ un set de documente ce conțin facturile furnizorului Y SRL, poze cu cadouri oferite, procese verbale de predare-primire pentru bunurile acordate populației din sectoarele 1 și 5 X și ale altor localități deservite.

Totodată, din analiza Notelor de informare anexate a rezultat că se prezintă explicații cu privire la diverse evenimente la care a participat X în parteneriat cu alte instituții ale autorităților de stat sau locale, cum sunt: organizarea unei acțiuni umanitare, acțiuni de distribuire de cadouri, campanii de ecologizare în școli, piețe și târguri, cadouri oferite în pachete ce conțin: pungi cu sigla X , produse igienico-sanitare, cozonaci, dulciuri, calendare birou, agende, blocnotes, odorizante auto, tricouri, șepci, pixuri etc. oferite de asemenea către persoane fizice.

La data de 00.03.2019 au fost solicitate (prin e-mail) explicații suplimentare cu privire la campaniile publicitare, iar din Nota explicativă nr.000/00.03.2019 rezultă:

- campaniile de reclamă și publicitate au fost efectuate conform prevederilor legale în materie de salubritate care au fost preluate în cadrul contractelor de prestări servicii de salubritate întrucât X în calitate de operator delegat are obligația de a organiza și efectua campanii de conștientizare și informare a populației din raza unităților administrativ teritoriale în care prestează și sunt denumite generic *”campanii de publicitate și marketing”* în toate contractele încheiate. În susținere invocă prevederile art.105 alin.(2) din Ordinul ANRSC nr.110/2007, art.31 lit.d) din Ordinul nr.82/2015;
- campaniile au fost efectuate în baza contractelor de delegare/concesionare a serviciului de salubritate urmând un calendar stabilit împreună cu unitatea contractantă , iar regulamentele de desfășurare au fost întocmite de reprezentanții UAT-urilor în raza cărora X prestează serviciile de salubritate , respectiv Serviciile de Imagine și Relație cu Massmedia din cadrul acestora. În funcție de eveniment X participa cu materiale de promovare și informare: fly-ere, broșuri, cât și cu materiale specifice activității de colectare deșeuri: saci, pubele dedicate tipurilor de deșeuri reciclabile;
- aceste cheltuieli au fost efectuate pentru desfășurarea activității în sensul transpunerii legislației specifice și contractuale în materie astfel că au fost incluse în bugetul cheltuielilor operaționale;
- campaniile de informare și conștientizare a populației se efectuează prin distribuirea de pliante, broșuri, afișe, prin activități educative, prin clipuri publicitare la radio și televiziune și nu se încadrează în prevederile OG nr.99/2000 în sensul că u sunt necesare regulamente de concurs;

- orice activitate de sponsorizare sau mecenat a fost efectuate în baza unui contract conform Legii sponsorizării nr.32/1994;
- societatea deține contracte de reclamă și publicitate încheiate cu furnizorii de servicii.

Față de documentele prezentate, precum și de explicațiile date de reprezentanții societății organele de inspecție fiscală au constatat:

- pentru campaniile publicitare pentru care societatea nu deține contracte încheiate cu furnizorii de servicii de reclamă și publicitatea în scopul organizării acțiunilor de promovare, reclamă și publicitate acestea nu reprezintă campanii publicitare organizate conform legii pentru a fi considerate cheltuieli cu reclama și publicitatea;
- din documentele prezentate privind materialele înregistrate în categoria cheltuielilor de marketing, reclamă și publicitate s-au identificat alte materiale pe care societatea a hotărât să le utilizeze suplimentar și care nu sunt prevăzute în Regulamentul -cadru al serviciului de salubritate a localităților, cum sunt: articole sportive, cozonaci, multifuncțional Brother, Canon Pixma, aparat foto Fuji Finepix etc sau de natura unor diplome, tricouri, pixuri și șepci personalizate;
- nu au fost prezentate documente (extras) din care să rezulte că societatea a alocat în bugetul de venituri și cheltuieli cheltuieli cu reclama și publicitatea;
- din explicații a rezultat că societatea a acordat persoanelor fizice produse de protocol pe care le-a considerat campanii de promovare fără a îndeplini condițiile impuse de legislația care reglementează desfășurarea unor campanii de promovare (regulamente de desfășurare, organizare de concursuri, modalități de premiere etc). În ceea ce privește explicația conform căreia aceste produse au fost acordate în scop de informare și conștientizare a populației s-a constatat că persoanele fizice nu au posibilitatea alegerii unei alternative de prestatori de servicii de salubritate având în vedere că încheierea contractelor se efectuează cu firma de salubritate agreată de unitatea administrativ teritorială. Ca urmare acordarea de cadouri persoanelor fizice nu se poate justifica ca fiind în scop de reclamă și publicitate sau marketing.

Ca urmare, materialele au fost retrase din gestiune pe bază de bonuri de consum cu scopul oferirii ca produse de protocol și nu în scop de popularizare a firmei, produselor sau serviciilor, bunuri oferite ca mostre, în scopul stimulării vânzărilor sau pentru atragerea de clienți noi pentru a putea fi încadrate în prevederile art.21 lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că în baza contractelor încheiate cu instituțiile de interes public X deține exclusivitate pentru serviciile de

curățenie salubritate stradală, colectare deșeuri menajere, întreținere și igienizare spații verzi, deszăpezire, dezinsecție, dezinsecție, deratizare pentru perioade îndelungate (Primăriași Primăria Sector– 22 ani), iar campaniile de conștientizare au ca scop îndeplinirea obligațiilor prevăzute în Regulamentul-cadru respectiv "informarea, responsabilizarea, educarea și conștientizarea populației cu privire la necesitatea preselecției și valorificării materialelor recuperabile, prin toate mijloacele pe care le au la îndemână: mass-media scrisă și audiovizuală, broșuri, afișe, inclusiv în școli" și nu presupune creșterea popularității X, promovarea produselor sau serviciilor sau stimularea vânzărilor companiei.

Având în vedere, pe de o parte, pentru unele cheltuieli nu au fost prezentate documente, iar pe de altă parte, pentru alte cheltuieli, documentele și evidențele contabile prezentate nu justifică efectuarea de cheltuieli de reclamă și publicitate sau promovare, în mod eronat societatea a înregistrat ca fiind cheltuieli deductibile în condițiile în care, prin natura acestora, sunt destinate cheltuielilor de protocol pentru care societatea beneficiază de deductibilitatea în limita legală prevăzută la art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.12 și 33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere suma de 000 lei, pentru perioada 2012-2015.

În drept, conform prevederilor sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor

aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;”

coroborate cu pct.33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”33. Baza de calcul la care se aplică cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile. În cadrul cheltuielilor de protocol, la calculul profitului impozabil, se includ și cheltuielile înregistrate cu taxa pe valoarea adăugată colectată potrivit prevederilor titlului VI din Codul fiscal, pentru cadourile oferite de contribuabil, cu valoare egală sau mai mare de 100 lei. ”

Totodată, potrivit art.21 alin.(2) lit.d) și lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ (2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

*d) **cheltuielile de reclamă și publicitate** efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;[...]*

*i) **cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;**”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate cheltuielile de protocol sunt deductibile limitat la calculul profitului impozabil în funcție de cota de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit.

Referitor la cheltuielile cu reclamă și publicitate reprezintă cheltuieli în scopul realizării de venituri dacă sunt efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, **în baza unui contract scris**, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru

încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor

În ceea ce privește cheltuielile de marketing, pentru promovarea pe piețele existente sau noi acestea reprezintă cheltuieli cu bunuri din producția proprie sau prestarea de servicii, în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor și sunt deductibile în funcție de rezultatul societății.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în perioada verificată societatea a înregistrat în contul 6232 "*Cheltuieli cu reclama, publicitatea și marketing*" cheltuieli cu mențiunea "*reclasificare cheltuieli marketing/publicitate*".

În vederea stabilirii naturii acestor cheltuieli organele de inspecție fiscală au solicitat explicații și documentele care au stat la baza înregistrării acestor cheltuieli, iar din analiza acestora a rezultat că sumele provin din înregistrarea documentelor referitoare la intrări în gestiunea de materiale prin Nota contabilă 6028 "*Cheltuieli cu materiale consumabile*" = 3028 "*Materiale consumabile*", stornate ulterior prin alte note contabile și înregistrate în cont 6232 "*Cheltuieli cu reclama, publicitatea și marketing*" cu explicația "*reclasificare cheltuieli marketing/publicitate*".

De asemenea, din analiza Notelor de informare au rezultat explicații cu privire la diverse evenimente la care a participat X în parteneriat cu alte instituții ale autorităților de stat sau locale, cum sunt: organizarea unei acțiuni umanitare, acțiuni de distribuire de cadouri, campanii de ecologizare în școli, piețe și târguri, cadouri oferite în pachete ce conțin: pungi cu sigla X, produse igienico-sanitare, cozonaci, dulciuri, calendare birou, agende, blocnotes, odorizante auto, tricouri, șepci, pixuri etc. oferite de asemenea către persoane fizice.

În ce privește campaniile publicitare, din explicațiile date de reprezentantul societății a rezultat :

- campaniile de reclamă și publicitate au fost efectuate conform prevederilor legale în materie de salubritate care au fost preluate în cadrul contractelor de prestări servicii de salubritate întrucât X în calitate de operator delegat are obligația de a organiza și efectua campanii de conștientizare și informare a populației din raza unităților administrativ teritoriale în care prestează și sunt denumite generic "*campanii de publicitate și marketing*" în toate contractele încheiate. În susținere invocă prevederile art.105 alin.(2) din Ordinul ANRSC nr.110/2007, art.31 lit.d) din Ordinul nr.82/2015;

-campaniile au fost efectuate în baza contractelor de delegare/concesionare a serviciului de salubritate urmând un calendar stabilit împreună cu unitatea contractantă, iar regulamentele de desfășurare au fost întocmite de reprezentanții UAT-urilor în raza cărora X prestează serviciile de salubritate ,

respectiv Serviciile de Imagine și Relație cu Massmedia din cadrul acestora. În funcție de eveniment X participa cu materiale de promovare și informare: fly-ere, broșuri, cât și cu materiale specifice activității de colectare deșeuri: saci, pubele dedicate tipurilor de deșeuri reciclabile;

- aceste cheltuieli au fost efectuate pentru desfășurarea activității în sensul transpunerii legislației specifice și contractuale în materie astfel că au fost incluse în bugetul cheltuielilor operaționale;

- campaniile de informare și conștientizare a populației se efectuează prin distribuirea de pliante, broșuri, afișe, prin activități educative, prin clipuri publicitare la radio și televiziune și nu se încadrează în prevederile OG nr.99/2000 în sensul că nu sunt necesare regulamente de concurs;

- orice activitate de sponsorizare sau mecenat a fost efectuat în baza unui contract conform Legii sponsorizării nr.32/1994;

- societatea deține contracte de reclamă și publicitate încheiate cu furnizorii de servicii.

Față de documentele prezentate, precum și de explicațiile date de reprezentanții societății au rezultat următoarele:

- pentru campaniile publicitare pentru care societatea nu deține contracte încheiate cu furnizorii de servicii de reclamă și publicitatea în scopul organizării acțiunilor de promovare, reclamă și publicitate acestea nu reprezintă campanii publicitare organizate conform legii pentru a fi considerate cheltuieli cu reclama și publicitatea;

- din documentele prezentate privind materialele înregistrate în categoria cheltuielilor de marketing, reclamă și publicitate **s-au identificat alte materiale pe care societatea a hotărât să le utilizeze suplimentar și care nu sunt prevăzute în Regulamentul-cadru al serviciului de salubritate a localităților**, cum sunt: articole sportive, cozonaci, multifuncțional Brother, Canon Pixma, aparat foto Fuji Finepix etc sau de natura unor diplome, tricouri, pixuri și șepci personalizate;

- nu au fost prezentate documente (extras) din care să rezulte că societatea a alocat în bugetul de venituri și cheltuieli cheltuieli cu reclama și publicitatea;

- din explicații a rezultat că **societatea a acordat persoanelor fizice produse de protocol pe care le-a considerat campanii de promovare fără a îndeplini condițiile impuse de legislația care reglementează desfășurarea unor campanii de promovare** (regulamente de desfășurare, organizare de concursuri, modalități de premiere etc).

Având în vedere prevederile legale incidente **cheltuielilor cu reclama și publicitatea** se reține că acestea se efectuează în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, și includ și

bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor.

De asemenea, în ceea ce privește **cheltuielile pentru marketing acestea se referă la** studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii.

Potrivit prevederilor art.105 din Ordinul nr.110/09.07.2007 privind aprobarea Regulamentului-cadru al serviciului de salubritate a localităților:

"(1) Operatorii serviciului de salubritate vor acționa pentru implicarea deținătorilor de deșeuri în gestionarea eficientă a acestora și transformarea treptată a deținătorilor de deșeuri în "operatori activi de mediu", cel puțin la nivelul habitatului propriu.

(2) Operatorii vor asigura condițiile materiale pentru realizarea pre colectării selective, în paralel cu conștientizarea utilizatorilor asupra tratării cu responsabilitate a problemei deșeurilor.

(3) Autoritățile administrației publice locale se vor implica în înființarea sistemelor de pre colectare și colectare selectivă a deșeurilor menajere de la populație și de popularizare și instruire a acesteia privind condițiile de mediu, impactul deșeurilor asupra mediului, inclusiv în toate unitățile de învățământ pe care le gestionează."

De asemenea, conform prevederilor art.31 lit.d) din Ordinul ANRSC nr.82/2015 pentru aprobarea Regulamentului-cadru al serviciului de salubritate a localităților:

"Operatorii care prestează activitatea de colectare și transport al deșeurilor municipale au și următoarele obligații:

*d) să informeze populația privind colectarea separată a deșeurilor, precum și modalitățile de prevenire a generării deșeurilor. **Informarea și conștientizarea populației se va realiza prin campanii de informare și conștientizare, prin distribuția de pliante, broșuri, afișe, prin activități educative, prin clipuri publicitare la radio și televiziune***".

Din documentele anexate la contestație, respectiv extrase din:

- Contractul de delegare a gestiunii serviciului de salubritate nr.000/06.05.2015 încheiat cu Asociația(două pagini) în care la pct.24 se prevede **"să realizeze împreună cu Delegatul campanii anuale de informare, conștientizare și educare a populației din Aria Delegării, în privința protecției mediului prin reciclarea și valorificarea deșeurilor, câtși în procesul de gestionare a deșeurilor"**.

- Contractul de servicii de salubritate pe raza sectorului 0 al Municipiului B nr.000/00.00.2014 încheiat cu Municipiul B – primar general (două pagini) în care la lit.m) se prevede că *"prestatorul sprijină orice inițiativă a ce are drept scop creșterea calității serviciului și îmbunătățirea stării de salubritate în sectorul"*;

- Contractul de servicii pentru asigurarea de urgență a serviciului public de salubritate- activitatea de salubritate stradală și activitatea de iarnă pe raza sectorului ..., până la finalizarea procedurii de delegare a gestiunii serviciului public de salubritate în sectorul.....al Municipiului X, conform HCGMB nr.000/27.11.2014 pe raza sectorului ... al Municipiului X, înregistrat sub nr.000/19.12.2014 încheiat cu (două pagini) în care la lit.l) se prevede că *"prestatorul sprijină orice inițiativă a ce are drept scop creșterea calității serviciului și îmbunătățirea stării de salubritate în sectorul"*;

-Ghid pentru primării în vederea organizării de campanii de informare și conștientizare a publicului în care sunt trasate liniile generale a modurilor în care pot fi efectuate aceste campanii, se reține că **nu trebuie confundată** noțiunea de *"campanie promoțională/publicitară"* în scop de reclamă și publicitate a unei firme sau produs, respectiv pentru popularizarea numelui cu noțiunea de ***"campanie de informare și conștientizare a publicului"*** care este definită ca fiind o campanie de sensibilizare a populației cu privire la colectarea selectivă a deșeurilor și de informare cu privire la noile dotări, proiecte și care se efectuează prin familiarizarea cu sistemele noi și prin încurajarea participării active.

Astfel, din Nota explicativă dată de reprezentantul societății rezultă că nu deține contracte încheiate cu furnizorii de reclamă și publicitate, iar regulamentele acestor campanii sunt întocmite de servicii speciale din cadrul UAT-urilor. Ca urmare, **neexistând contracte încheiate cu furnizorii de reclamă și publicitate nu se poate vorbi despre cheltuieli cu reclama și publicitatea efectuate în scopul informării și conștientizării publicului.**

Totodată, conform Ordinului ANRSC nr.82/2015 pentru aprobarea Regulamentului-cadru al serviciului de salubritate a localităților ***"Informarea și conștientizarea populației se va realiza prin campanii de informare și conștientizare, prin distribuția de pliante, broșuri, afișe, prin activități educative, prin clipuri publicitare la radio și televiziune"***.

Față de aceste prevederi societatea nu face dovada că a participat în calitate de operator la campanii de informare și conștientizare, prin distribuția de pliante, broșuri, afișe, prin activități educative sau prin clipuri publicitare la radio și televiziune.

Materialele înregistrate pe cheltuieli deductibile ca fiind de reclamă sau marketing constau în *"articole sportive, cozonaci, multifuncțional Brother, Canon Pixma, aparat foto Fuji Finepix etc sau de natura unor diplome,*

tricouri, pixuri și șepci personalizate” și nu în materiale/produse specifice unei campanii de informare și conștientizare a populației cu privire colectarea selectivă a deșeurilor, respectiv pubele speciale pe fiecare tip de deșeu, saci menajeri, însemnarea locurilor de depozitare pentru deșeuri mai mari (mobilă, fier, etc.). pliante și broșuri cu tema campaniei de informare, prezentarea pliantelor și broșurilor în școli etc.

Se reține că acordarea de articole sportive, cozonaci, multifuncțional Brother, Canon Pixma, aparat foto Fuji Finepix etc sau a unor articole de natura unor diplome, tricouri, pixuri și șepci personalizate nu pot constitui materiale pentru efectuarea unei campanii de informare și conștientizare a populației cu privire colectarea selectivă a deșeurilor, iar produsele personalizate cu sigla X pot fi utilizate cel mult pentru a face reclamă societății prestatoare.

De asemenea, acordarea de astfel de produse cetățenilor de pe stradă nu poate constitui campanie de informare și conștientizare a populației cu privire la colectarea deșeurilor având în vedere că aceste produse nu aduc informații cetățenilor cu privire la colectarea selectivă a deșeurilor și nici cu privire la modul cum se efectuează, respectiv cu privire la noile echipamente achiziționate în acest sens și la locurile în care sunt amplasate.

Mai mult, se reține că prestatorul care prestează servicii de salubritate într-o anumită arie teritorială nu trebuie să-și facă reclamă și publicitate având în vedere că acesta este agreat de unitatea administrativă teritorială, iar contractul este încheiat în urma unei licitații publice.

Astfel, popularizarea numelui societății de salubritate nu se justifică deci, produsele personalizate cu denumirea X nu pot fi considerate ca fiind cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității.

De asemenea, acordarea de cozonaci în pungi cu sigla firmei sau de medalii către elevii premiați nu pot fi considerate campanii de informare și conștientizare a populației cu privire colectarea selectivă a deșeurilor avându-se în vedere că informarea și conștientizarea populației nu presupune răsplătirea materială a populației ci urmărirea gradului de înțelegere din partea populației a procesului de colectare selectivă a deșeurilor, respectiv eficiența unei astfel de campanii care rezultă din faptul că un anumit procent din populație a luat la cunoștință și procedează ca atare.

Nu se poate vorbi nici despre cheltuieli de marketing având în vedere că prestatorul are trasată aria teritorială încă de la încheierea contractului deci nu se poate vorbi despre găsirea de noi piețe în care să se efectueze astfel de prestări.

Având în vedere cele de mai sus precum și faptul că societatea nu a prezentat o situație clară a materialelor utilizate pentru fiecare campanie anuală sau periodică în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea acestor cheltuieli ca fiind cheltuieli de protocol.

Reîncadrarea s-a efectuat în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Rezulta că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economicului asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncadrat cheltuielile înregistrate în contul 6232 *"Cheltuieli cu reclama, publicitatea și marketing"* cu explicația *"reclasificare cheltuieli marketing/publicitate"* ca fiind cheltuieli de protocol și au stabilit cuantumul cheltuielilor ce depășesc limita legală.

Referitor la argumentul conform căruia *"scopul campaniilor de constientizare desfășurate în colaborare cu autoritățile contractante, nefiind acela de popularizare a brandului/numelui operatorului, care poate să desfășoare un contract de salubritate pe o perioadă scurtă de timp, campania de constientizare fiind obligatoriu de organizat cu regularitate, și nimeni și nimic neîmpunând ca în materialele folosite în respectivele campanii să se promoveze un anumit nume, brand sau marca înregistrată"*, se reține că acesta este în contradicție cu prevederile din Regulamentul de organizare și funcționare a serviciului public de salubritate al sectorului 1 al Municipiului B, conform căruia: Cap. II, art. 24, alin. (9) *"În vederea prevenirii utilizării fără drept a recipientelor/containerelor/pubelelor de colectare a deșeurilor municipale, acestea vor fi înscrisurate cu un marcaj de identificare realizat astfel încât să nu poată fi șters fără ca prin această operație să nu rămână urme vizibile. Nu se admite decât înscrisurarea mesajelor educaționale de informare și constientizare a populației și a marcajului de identificare anterior menționat, fiind interzise inclusiv înscrisurările cu numele primăriei sau al operatorului de salubritate sau orice reclame directe sau indirecte. "*

De asemenea, în ceea ce privește argumentul conform căruia *"respectivele cheltuieli reprezentau costuri cu campaniile de constientizare pe*

care contribuabilul era **OBLIGAT** sa le suporte, conform regulamentelor, contractelor si legislatiei in vigoare”, nu poate fi reținut având în vedere prevederile Regulamentului de organizare si functionare a serviciului public de salubritate al sectorului 0 al Municipiului B, respectiv:

“art.34 alin.(4): *Programele de conștientizare și informare a populației privind colectarea separatăa deșeurilor, aprobate de Sectorul 0 și avizate de Primăria Municipiului X, pot fi efectuate și de către operatorul de salubritate, în cuantumul cotei de 0,3%, în baza unui Protocol încheiat cu autoritățile publice ale Sectorului 0.*

[...]

- art. 41 alin. (1) *Sectorul 0 al Municipiului X și operatorul serviciului de salubritate vor efectua, sub coordonarea Primăriei Municipiului X, campanii de conștientizare, informare și responsabilizare a populației pentru a reduce, reutiliza, recicla și valorifica deșeurile din gospodărie .*

- art.41 alin.(2) *Cota de 0,3% din sumele încasate din predarea/valorificarea deșeurilor din ambalaje are destinația dezvoltării de programe de conștientizare și informare a populației privind colectarea separatăa deșeurilor ”.*

Ca urmare, în temeiul în art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră *”(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, 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 care stipulează „Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC 000/2019 **pentru impozitul pe profit aferent sumei de 000 lei, reprezentând cheltuieli de protocol peste limita legală.***

2.b) Referitor la:

- **impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile achiziționate de la Y în sumă de 000 lei;**

- **TVA în sumă de 000 lei aferentă acestor servicii,** Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de consultanță, respectiv cu privire la dreptul de deducere a

taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii, în condițiile în care documentele prezentate de contestatară nu justifică necesitatea și prestarea efectivă a acestor servicii în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată:

impozit pe profit 2012-2014;
TVA 2013-2014.

În fapt, X a dedus cheltuieli cu servicii de consultanță în baza Contractului nr.000/00.00.2007 încheiat cu Y, având ca obiect servicii de consultanță management de proiect și consultanță generală de afaceri cu scopul de a extinde afacerea prin pătrunderea pe piețe noi.

Având în vedere că, fie nu a prezentat niciun document justificativ în afara contractului, fie documentele prezentate nu justifică prestarea acestor servicii nu s-au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de 000lei (000 lei + 000lei) în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu 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.

De asemenea, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de 000 lei pentru servicii de consultanță facturate de 000, în perioada 2013-2014. S-a constatat că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.150 alin.(2) și art.157 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Art.21 alin.(4) lit.f) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

Conform pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Conform prevederilor menționate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la baza documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunilor așa cum stipulează art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

„(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.”

De asemenea, în ceea ce privește serviciile sunt incidente prevederile art.21 alin.4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Potrivit dispozițiilor pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“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. "

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestora a serviciilor achiziționate.

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

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

a) operațiuni taxabile;".

Din interpretarea textului de lege, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată dacă achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea sunt incidente prevederile art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.b) care stipulează:

"b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art.150 alin.2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1)";

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că cerințele de fond și formă trebuie îndeplinite în mod cumulativ, și anume orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă unei achiziții intracomunitare de servicii, dacă achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și dacă deține o factură și înregistrează taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea, îndeplinirea parțială a acestor condiții având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Conform prevederilor art.150 alin.(1) lit.b) din același act normativ:

"1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:

*b) persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) lit.g), **dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin. (4) sau (5)**".*

Totodată, conform prevederilor stipulate la art.157 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, prevăd:

"(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) – g)."

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează achiziții intracomunitare de servicii taxabile este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, având totodată și drept de deducere, însă în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile.

Totodată, conform acestor prevederi legale, se reține că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, este condiționată de îndeplinirea cerințelor stabilite la art.145 - 147¹ din Codul fiscal, respectiv a cerințelor de fond și de formă.

Astfel, se reține că cerința de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții prezente sau viitoare, care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, fiind reglementată la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din constatări reiese că X a încheiat contractul nr.000/00.00.2007 cu firma Y . din H, F, avand ca obiect "**furnizarea de catre Furnizorul de Servicii catre Beneficiar de servicii de consultanta management de proiect și consultanta generala de afaceri, cu scopul de a majora posibilitatile Beneficiarului de a isi extinde afacerea, de a pătrunde pe noile pieti si de a-si creste eficienta**".

Contractul este incheiat pentru o perioada de 4 ani si prevede la:

- pct.1.2. In scopul mai sus mentionat, Furnizorul de servicii va stabili si pastra relatii *inter alia* cu potentiali furnizori, precum si cu parteneri cheie aflati pe piata managementului de servicii, care pot avea o importanta strategica pentru Beneficiar;
- pct.1.3. Toate proiectele separate demarate de catre Beneficiar si Furnizorul de Servicii sub incidenta acestui contract vor fi considerate anexe ale prezentului Contract si se vor constitui ca parte integranta a acestuia.

Totodată, la cap. 3 se prevede:

"a. Un onorariu de 000 Euro pe an pentru întocmirea de diferite rapoarte și memorandumuri spre folosire în Consiliul de Administratie al Beneficiarului, pentru adunarile Consiliului de Administratie si/sau Adunarea Generala a Actionarilor la care participa Furnizorul de Servicii sau pentru unul din membrii Consiliului de Supraveghere numit de Y Plc., precum si pentru alte servicii prestate cu exceptia celor mentionate mai jos;

b. Pentru serviciile legate de analiza oportunitatilor de piata si pentru asistenta acordata Beneficiarului în vederea efectuării unei achizitii, onorariul va fi stabilit în functie de fiecare caz".

La cap.4.2 Prestatorul se angajeaza ca *"va acorda Beneficiarului recomandari, consultanta si alte servicii legate de activitatile zilnice ale Beneficiarului, planificare strategica marketing intern si international si supraveghere financiara în limitele stabilite prin prezentul înscris"*.

În data de 00.00.2013, pentru perioada 00.03.2013 - 28.02.2014 a fost încheiat contractul nr.15, cu același obiect, respectiv *"furnizarea de catre Furnizorul de Servicii catre Beneficiar de servicii de consultanta management de proiect și consultanta generala de afaceri, cu scopul de a majora posibilitatile Beneficiarului de a-si extinde afacerea, de a pătrunde pe noile pieti si de a-si creste eficienta"*.

Contractul nr.000/03.01.2013 prevede, la art.3 urmatoarele:

"3.1.În considerarea serviciilor furnizate de catre Furnizorul de Servicii, acesta este îndreptat să primească: Un onorariu de 000 Euro pe an pentru suportul ce îl asigură prin diverse informari/ prezentari spre folosire în Consiliul de Administratie al Beneficiarului, pentru adunarile Consiliului de Administratie si/sau Adunarea Generala a Actionarilor la care participa Furnizorul de Servicii sau pentru unul din membrii Consiliului de Supraveghere, precum si pentru alte servicii prestate".

Pe parcursul inspectiei fiscale, societatea a prezentat contractele încheiate, facturile primite de la furnizor, extrase din jurnalele cumparari privind declararea achizitiilor intracomunitare si fisa de cont a furnizorului.

Pentru serviciile de consultanta mentionate în facturile primite de la furnizorul Y Ltd. si în fisa de cont prezentata de societate, sunt înscrise urmatoarele operatiuni: servicii, comision si cheltuieli de calatorie.

Din analiza facturilor a rezultat ca in perioada 2012 - 2014 au fost inregistrate achizitii de servicii în valoare totala de 000 lei (000 euro), sumele regasindu-se in contul 6281 - alte cheltuieli cu servicii executate de terti, conform notelor contabile.

Organele de inspectie fiscala au solicitat prezentarea de informatii si inscrieri care stau la baza înregistrărilor, respectiv: contracte, sau alte forme de intelegeri, conventii, acorduri comerciale, comenzi, facturi, documente de plata, etc..

Urmare analizării explicațiilor și documentelor prezentate a rezultat:

- pentru sumele facturate de Y Ltd. in valoare totala de 000 lei (000 euro) reprezentand "servicii de consultanta management de proiect si consultanta generala de afaceri" societatea nu a prezentat situatii, rapoarte de activitate precizate in mod expres ca obligatii ale prestatorului in contractele incheiate, precizate în cap. 3.1 lit.a) din Contractul nr.000/30.08.2007: „intocmirea de diferite rapoarte si memorandumuri spre folosire in Consiliul de Administratie al Beneficiarului, (...), precum si pentru alte servicii prestate”, chiar daca în facturi sunt mentionate "servicii conform contract" si nici justificari privind instiintari, intalniri de sedinte sau procese verbale ale adunarilor generale ale AGA.

Contractul nr.000/00.00.2013 prevede, de asemenea, ca obligatii, la cap.4:

4.2- „*va acorda Beneficiarului recomandari, consultanta si alte servicii legate de activitățile zilnice ale Beneficiarului, planificare strategica, marketing intern si international si supraveghere financiara*”;

4.3.1 - „*sa fie disponibil la o ora (ore) si locatie (locatii) rezonabila pentu intruniri cu membrii Consiliului de Administratie, in urma unei instiintari din partea Consiliului de Administratie al Beneficiarului si/sau a reprezentantilor autorizati ai acestuia*”;

4.3.3 - „*sa informeze Consiliul de Administratie al Beneficiarului asupra activitatii competitorilor si trendurile de piata in vederea adaptarii strategiei de piata si sa intreprinda tot ce este necesar pentru a descoperi posibilitati de dezvoltare a afacerilor Beneficiarului atat in R, cat si in strainatate*”;

4.3.4 - „*sa sugereze si sa furnizeze informatii Consiliului de Administratie al Beneficiarului despre masuri utile și necesare, precum si inovari in vederea imbunatatirii afacerilor Beneficiarului*”;

4.4. - „*identificarea oportunitatilor de afaceri, stabilirii de planuri pentru dezvoltarea viitoare a Beneficiarului și siguranta aplicarii acestora, in conformitate cu obiectivele si criteriile de performanta aprobate de Adunarile Generale ale Actionarilor si/sau Consiliului de Administratie al Beneficiarului*”;

4.5 - „*Furnizorul de Servicii va informa în permanenta Beneficiarul, in limite rezonabile, cu privire la mersul afacerilor*”;

4.6 - „*va participa personal la adunarile Consiliului de Administratie si/sau Adunarile Generale ale Actionarilor*”.

Societatea nu a prezentat niciun document în sustinerea clauzelor contractuale mentionate mai sus, decat facturile emise de partenerul 000 Ltd. in care este precizat doar contractul de servicii.

Ca urmare, suma de 000 lei reprezintă cheltuieli nedeductibile nefiind justificate cu documente prestarea efectivă a acestora.

- pentru alte cheltuieli pe care le-a decontat catre firma 000 Ltd. legate de deplasari si transport în diverse locatii din tara si strainatate, in suma de 000 lei (000 euro) considerate de societate ca fiind în legatura cu serviciile de "consultanta management de proiect si consultanta generala de afaceri", nu au fost prezentate documente justificative pentru a fi considerate ca fiind efectuate in scopul activitatilor economice.

Ca urmare, în mod legal organele de inspectie fiscală au constatat că potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, conform căruia **"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei"**, tranzacția nu are scop economic.

Rezulta ca art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil.

In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte prestarea efectivă și în favoarea desfășurării activității societății a acestor servicii.

Totodată, conform prevederilor pct.46 Anexa 1 la OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

"(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare,

în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Totodată, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

Astfel, se reține că societatea avea obligația verificării documentelor de achiziție în speță modul de respectare a clauzelor contractuale cu privire la întocmirea documentelor prevăzute expres în acestea în vederea justificării dacă achizițiile au fost efectuate în scopul desfășurării activității, respectiv în scopul realizării de venituri impozabile.

Mai mult, legea fiscală impune justificarea cheltuielilor cu serviciile achiziționate cu documente care să facă dovada îndeplinirii cumulative a celor două condiții impuse, respectiv justificarea prestării serviciilor pe bază de contract și alte documente, precum și necesitatea achiziționării serviciilor.

Ca urmare, prin neprezentarea documentelor justificative care să probeze prestarea efectivă și necesitatea serviciilor contractate în scopul realizării de venituri impozabile aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește TVA aferentă acestor servicii așa cum s-a analizat mai sus societatea nu face dovada cu documente că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Conform prevederilor legale incidente persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează achiziții intracomunitare de servicii taxabile este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, având totodată și drept de deducere, însă în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile.

Conform acestor prevederi legale, se reține că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, este condiționată de îndeplinirea cerințelor stabilite la art.145 - 147¹ din Codul fiscal, respectiv a cerințelor de fond și de formă.

Astfel, se reține că cerința de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții prezente sau viitoare, care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, fiind reglementată la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În același sens este și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.766/2/2013, stipulează că:

„[...] 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.

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

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

Astfel, se reține că, în conformitate cu prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art.156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art.150 alin.(2) din Codul fiscal, iar potrivit art.150 alin.1) din același act normativ persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art.133 alin.(2), este obligată la plata taxei **dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România**, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art.153 alin. (4) sau (5) din Codul fiscal.

Totodată, se reține că, în conformitate cu prevederile stipulate la pct.82 alin.4) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI *Taxa pe valoarea adăugată* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, „înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator.[...]”.

Din interpretarea acestor prevederi legale, se reține că persoana impozabilă, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având totodată și drept de deducere, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă.

Nefiind justificată cu documente achiziția acestor servicii în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de 000 lei.

Referitor la invocarea de către contestatară a jurisprudenței CJUE, se rețin următoarele:

Sub aspectul legislației comunitare, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii.

Astfel, se reține că, implicit autoritățile naționale, au obligația legală de a-și îndeplini obligațiile impuse prin tratatul UE și de legislația secundară elaborată conform acestuia.

Potrivit art.267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, Curtea de Justiție a Uniunii Europene este singura instanță competentă să interpreteze tratatele, precum și să se pronunțe cu privire la interpretarea și validarea dreptului derivat.

În privința interpretării unor dispoziții ale dreptului UE, ceea ce se impune statelor membre este de fapt norma de drept, în interpretarea dată de CJUE, prin urmare atunci când există o practică a CJUE cu privire la anumite dispoziții, inclusiv dispozițiile referitoare la TVA, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA – componenta a aquis-ului comunitar, statele membre trebuie să adopte o conduită conformă interpretării respective.

De asemenea, celelalte autorități naționale, inclusiv autoritățile fiscale, care aplică dreptul UE trebuie să țină seama de interpretarea dată de CJUE

având în vedere că o aplicare a dreptului UE care nu este conformă cu această interpretare, încalcă de fapt, însăși norma de drept respectivă. Pentru a fi posibilă atingerea unui astfel de deziderat, autoritățile fiscale au obligația de a se asigura ca interpretările date legislației fiscale și practica națională sunt conforme cu interpretările CJUE, din acest motiv fiind deopotrivă responsabile în identificarea hotărârilor CJUE aplicabile în situații de fraude fiscale sau abuzuri.

Prin urmare, în cazuri precum cel în speță, se impune analizarea jurisprudenței europene în materie și identificarea hotărârilor CJUE în cauze similare. Aceste hotărâri, în măsura în care legislația națională nu conține dispoziții contrare, sunt aplicabile și constituie izvor de drept, chiar dacă nu sunt menționate în mod expres în Codul fiscal și Normele Metodologice.

Invocarea de către societatea a prevederilor **cauzei C-95/07 și C-96/07 Ecotrade Spa** în sensul că nu este organele de inspecție fiscală impun condiții suplimentare cu privire la dreptul de deducere a TVA deți în cazul achizițiilor intracomunitare se aplică taxarea inversă nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că în cauza invocată se analizează dacă societatea, care a beneficiat de servicii de transport maritim din partea unor operatori stabiliți în străinătate, a facturat aceste servicii fără TVA, pe considerentul că astfel de servicii sunt scutite de la plata TVA-ului.

Răspunsul formulat de Curtea Europeană a fost în sensul că *„dispozițiile directivelor comunitare în materia taxei pe valoarea adăugată nu se opun unei reglementări naționale care prevede un termen de decădere pentru exercitarea de către persoana impozabilă a dreptului de deducere a taxei aferentă intrărilor pentru bunuri și servicii utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia, cu condiția ca termenul în cauză să nu fie mai puțin favorabil decât cele referitoare la situații similare de natură internă și să facă imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului.*

De asemenea, dispozițiile directivelor comunitare în materia taxei pe valoarea adăugată nu împiedică administrația fiscală să verifice declarațiile privind taxa pe valoarea adăugată ale persoanelor impozabile chiar și după expirarea unui astfel de termen de decădere și să solicite taxa datorată care nu a fost achitată.

Totuși, în cazul în care, în urma unei verificări, se constată o datorie privind taxa pe valoarea adăugată care nu a fost declarată, și care dacă ar fi fost declarată, ar fi dat naștere unui drept concomitent la deducere, datoria nu poate fi recuperată fără a ține seama de dreptul la deducere”.

În ceea ce privește invocarea **cauzei C-368/09 Pannon Gep Centrum** în sensul că organele fiscale nu pot impune condiții suplimentare în vederea acordării dreptului de deducere atât timp cât este evident că serviciile au fost

prestate în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile se reține că acțiunea principală se referă la faptul că reclamanta a încheiat la 2 mai 2007 un contract cu Betonút Szolgálató és Építő Zrt (denumită în continuare „Betonút”) prin care s-a obligat față de Betonút să efectueze lucrări de refacere a unui pod, lucrări care au fost încredințate unui subcontractant, J és B Pannon-Bau kft (denumită în continuare „subcontractantul”).

La 20 noiembrie 2007, Betonút a eliberat reclamantei din acțiunea principală documentul care atestă executarea respectivelor lucrări și, în baza acestui document, reclamanta a eliberat acestei societăți facturile privind realizarea aceluiași lucrări, indicând ca dată de finalizare a acestora 20 noiembrie 2007. În ceea ce îl privește pe subcontractant, acesta a eliberat reclamantei două facturi referitoare la lucrările pe care le-a realizat, în cuprinsul cărora menționa ca dată de finalizare a lucrărilor 14 decembrie 2007.

La 3 octombrie 2007, reclamanta a încheiat un contract cu Gebrüder Haider Építőipari kft (denumită în continuare „Haider”), prin care s-a obligat față de Haider să efectueze lucrări de construcții privind canale de scurgere a apei de ploaie. Pentru executarea acestui contract, reclamanta a încredințat de asemenea aceste lucrări subcontractantului.

Haider a eliberat documentul care atestă executarea respectivelor lucrări, menționând ca dată de finalizare a acestora 11 decembrie 2007, iar factura finală care a fost eliberată de reclamanta acestei societăți indica aceeași dată de finalizare a lucrărilor. În ceea ce îl privește pe subcontractant, acesta a eliberat reclamantei din acțiunea principală o factură în care menționa data de 18 decembrie 2007 ca dată de finalizare a aceluiași lucrări.

În declarația sa privind trimestru IV 2007, reclamanta a menționat cele trei facturi ale subcontractantului și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului.

Administrația fiscală a efectuat un control al acestei declarații fiscale și a constatat că datele de finalizare menționate în atestările de executare a lucrărilor emise de Betonút și de Haider, precum și facturile eliberate de reclamanta din acțiunea principală respectivelor societăți erau anterioare datelor care apar pe facturile eliberate de subcontractant și utilizate de reclamanta menționată în vederea deducerii TVA-ului.

Reclamanta și subcontractantul au indicat administrației fiscale că facturile emise de subcontractant cuprindeau date de finalizare greșite.

La 29 septembrie 2008, subcontractantul a anulat cele trei facturi greșite prin notele de credit cu numerele 000/0000000124, 000/0000000125 și 000/0000000126 și le-a înlocuit cu noi facturi cu numerele 000, 000 și 000. Aceste noi facturi menționau o dată de finalizare a lucrărilor conformă cu cea care figura pe facturile eliberate de reclamanta din acțiunea principală.

Prin decizia din 21 ianuarie 2009, autoritatea fiscală de rang inferior a obligat reclamanta din acțiunea principală să plătească, pe de o parte, TVA-ul aferent serviciilor prestate de subcontractant, pe care aceasta le-a dedus din valoarea taxei pe care o datora pentru primul trimestru al anului 2007 și, pe de altă parte, o amendă precum și penalități de întârziere. Potrivit autorității fiscale menționate, reclamanta din acțiunea principală nu putea să utilizeze facturile eliberate inițial de subcontractant pentru deducerea TVA-ului, întrucât aceste facturi nu cuprindeau data corectă de finalizare a lucrărilor de către subcontractant. Nici noile facturi corectate nu puteau să justifice deducerea TVA-ului, în măsura în care numerotarea continuă nu fusese asigurată. Autoritatea fiscală a constatat în această privință că notele de credit și facturile corectate emise în aceeași zi utilizau două numerotări diferite, deoarece numerele notelor de credit începeau cu cifrele „2007”, în timp ce numerele facturilor corectate începeau cu mențiunea „JESB2008”.

Prin decizia din 29 aprilie 2009 APEH a confirmat decizia autorității fiscale de rang inferior din 21 ianuarie 2009.

Concluzia CJUE a fost în sensul că *”Articolul 167, articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări sau unei practici naționale în temeiul căreia autoritățile naționale refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care trebuie să o plătească valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost prestate, pentru motivele că factura inițială, aflată în posesia sa la momentul deducerii, cuprindea o dată greșită de finalizare a prestării de servicii și că nu exista o numerotare continuă a facturii corectate ulterior și a notei de credit care anula factura inițială, în cazul în care condițiile de fond ale deducerii sunt îndeplinite iar, înainte de adoptarea deciziei de autoritate în cauză, persoana impozabilă a furnizat acesteia din urmă o factură corectată, în care se preciza data exactă la care s-a încheiat prestarea de servicii respectivă, chiar dacă nu există o numerotare continuă a acestei facturi și a notei de credit care anula factura inițială”*.

Față de cele prezentate această cauză nu se pliază pe situația de fapt fiscală constatată având în vedere că în speță nu se poate vorbi despre dreptul de deducere a TVA din facturile inițiale care cuprind date eronate și care ulterior au fost corectate ci, în speță se pune problema dreptului de deducere a TVA din facturi emise și completate în mod corect pentru servicii achiziționate de la o societate străină pentru care beneficiarul, respectiv societatea din România, nu poate justifica cu documente (care erau prevăzute chiar prin contractul încheiat) îndeplinirea condiției de fond, respectiv că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Referitor la argumentele societății **potrivit cărora se ignoră principiile statuate de Jurisprudența Curții Europene de Justiție**, respectiv că negarea dreptului de deducere a TVA în ciuda faptului că aceste servicii sunt necesare societății în desfășurarea activității curente nu este conformă cu principiul proporționalității și a neutralității taxei, se reține:

Referitor la principiul proporționalității, reținut de Curtea Europeană de Justiție în cauze precum *Teleos vs. Commissioners of Customs and Excise*, *Molenheide* (soluția pronunțată în cauzele reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96 și cauza C-25/03, *Eswein*) acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât acest principiu nu se aplică speței, având în vedere că principiul proporționalității vizează adaptarea mijloacelor folosite de autoritățile naționale la obiectivele concrete urmărite pe baza prevederilor comunitare.

În ceea ce privește **principiului neutralității** invocat de societate, se reține că acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât din jurisprudența europeană CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

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

Referitor la invocarea cauzei C-132/16 Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investment EOOD se reține că acțiunea principală constă în:

„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD (denumită în continuare „Iberdrola”) este proprietara unor terenuri pe care urmează să construiască un sat de vacanță. Acesta este destinat unei închirieri impozabile. Pentru a putea fi racordat la stația de pompare a apelor uzate existentă, administrată de comună, această stație a trebuit să fie reabilitată substanțial. În lipsa unei reabilitări, aceasta nu ar fi putut capta și apele reziduale de la obiectivele pe care Iberdrola intenționa să le construiască. Astfel, comuna și Iberdrola au încheiat un contract prin care Iberdrola se obliga să suporte cheltuielile necesare reabilitării infrastructurii comunale de evacuare a apelor uzate. Reabilitarea instalațiilor a fost apoi realizată de o întreprindere de construcții contractată de Iberdrola.

După reabilitarea stației de pompare a apelor uzate din comună au fost realizate construcțiile din satul de vacanță și au putut fi racordate la aceasta. Iberdrola a dedus cheltuielile efectuate cu aceste lucrări de reabilitare.

Autoritatea națională a refuzat societății dreptul la deducere în temeiul articolului 70 alineatul (1) punctul 2 din ZDDS. Împotriva acestei decizii, Iberdrola a introdus o acțiune în fața Tribunalului Administrativ.

Tribunalul Administrativ a considerat că, prin reabilitarea stației de pompare, Iberdrola a prestat comunei un serviciu cu titlu gratuit. Această lucrare a profitat însă activității economice a Iberdrola (închirierea satului de vacanță), întrucât satul de vacanță a devenit utilizabil numai după reabilitarea stației de pompare comunale.

Tribunalul Administrativ a considerat că, pentru recunoașterea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru suma facturată de întreprinderea de construcții, cheltuielile angajate în acest scop trebuie să facă parte din cheltuielile generale ale Iberdrola și să reprezinte un element constitutiv al prețului aferent operațiunilor menționate în factură. Din expertiza dispusă de instanță a rezultat că aceste cheltuieli au fost contabilizate drept cheltuieli efectuate pentru realizarea proiectului de construcție a satului de vacanță. S-a stabilit astfel că aceste cheltuieli au fost incluse în cheltuielile pentru realizarea construcțiilor pe terenurile deținute de societate și că sunt legate de activitatea economică a Iberdrola.

În consecință, Tribunalul Administrativ a anulat decizia de rectificare și decizia de modificare a deciziei de rectificare. În prezent, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă a Republicii Bulgaria) judecă recursul împotriva deciziei de anulare. Aceasta a hotărât să suspende judecata și să formuleze o cerere de decizie preliminară.

Concluzia CJUE a fost în sensul că *„Articolul 26 alineatul (1) litera (b), articolul 168 litera (a) și articolul 176 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu conferă posibilitatea deducerii TVA-ului achitat în amonte pentru serviciile prestate în mod direct unui terț, cu titlu gratuit, în scopuri proprii terțului, chiar dacă sunt legate de activitatea întreprinderii. Dreptul de deducere nu există indiferent de modalitatea de înregistrare contabilă aleasă de persoana impozabilă în temeiul dreptului național. În consecință, **dispozițiile menționate nu se opun unei prevederi naționale precum cea de la articolul 70 alineatul (1) punctul 2 din ZDDS sau unei practici administrative naționale corespunzătoare.**”*

Față de cele de mai sus și având în vedere precizările din contestație conform cărora dreptul de deducere a TVA trebuie acordat chiar dacă nu există o legătură directă și imediată între achizițiile realizate și operațiunile taxabile generate se reține că în cazul analizat este vorba despre o prevedere națională care a refuzat societății în cauză dreptul la deducere a TVA pe motiv că a prestat comunei o activitate gratuită care însă a profitat societății având în vedere că satul de vacanță a devenit utilizabil, iar față de această măsură CJUE nu se opune unei practici naționale.

Ca urmare, speța invocată nu este incidentă situației de fapt analizată prin prezenta decizie în condițiile în care societatea avea obligația dovedirii prestării serviciilor în scopul operațiunilor sale taxabile, respectiv a justificării îndeplinirii condiției de fond pentru deducerea TVA impusă de legea internă.

În consecință, în temeiul în 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.3740/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru:**

- **impozitul pe profit** aferent cheltuielilor cu serviciile de consultanță în sumă de 000 lei;
- **taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000nlei.**

2.c) În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile juridice în sumă de .000 lei (.000 +.000), Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de asistență juridică la calculul profitului impozabil în condițiile în care societatea a prezentat documente și argumente care nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă a serviciilor în scopul realizării de venituri impozabile.

Perioada verificată: ianuarie 2012 și aprilie 2012.

În fapt, societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de asistență juridică, având ca furnizori:

- avocat Y– pentru care s-a prezentat fișa de cont fără a se prezenta alte documente, respectiv facturi, rapoarte de activitate, rapoarte de lucru, studii etc.. Astfel nu s-au acceptat la deducere cheltuieli în sumă de .000 lei, pe luna ianuarie 2012, în temeiul art.21 alin.(4) lit.f) și art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.44 și 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;
- avocat Y – din analiza contractului de asistență juridică nu a rezultat cu claritate natura serviciilor, tarifele practicate pe ore lucrate, etc. nefiind prezentate alte documente care să justifice prestarea de servicii.

În ce privește înregistrarea contractului în registrul contractelor a fost prezentat un fișier xls întocmit în timpul inspecției fiscale. Astfel nu s-au acceptat la deducere cheltuieli în sumă de .000 lei, pe luna aprilie 2012, în

temeiul art.21 alin.(4) lit.f) și art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.44 și 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.

În drept, sunt incidente prevederile:

- art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

- art.21 alin.(4) lit.f) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

- pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Conform prevederilor menționate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la baza documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunilor așa cum stipulează art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

„(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.”

- art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea

prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

- pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“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. ”***

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestora a serviciilor achiziționate.

În ceea ce privește **cheltuielile cu serviciile de asistență juridică achiziționate de la Cabinet de avocat Y** se reține că la inspecția fiscală societatea a prezentat doar fișa de cont fără a se prezenta alte documente, respectiv facturi, rapoarte de activitate, rapoarte de lucru, studii etc.

De asemenea, la contestație societatea a prezentat factura nr.000/00.00.2012 ce are înscrisă mențiunea *”onorariu avocat”*, precum și Decizia ICCJ nr.00/00.00.2011 ce a avut ca obiect litigiul dintre Y, X și ANRSC în care apare ca intervenient X .

Documentele prezentate nu sunt de natură să justifice serviciile juridice înregistrate de societate întrucât factura nu are completate toate datele cerute de formular care să justifice natura serviciilor, tariful pe oră, orele prestației etc.

Ca atare, se reține că potrivit art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:

*„(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.”

Conform art.1 din OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată:

“(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.”

Totodată, conform prevederilor pct.2 și pct.3 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile prevăzute în OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile:

“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;***
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;***
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Conform prevederilor menționate, se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să cuprindă elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

- Decizia ICCJ nr.00/00.00.2011 nu justifică faptul că serviciile de asistență juridică au fost prestate de persoana fizică avocat Y

De asemenea, se reține că nu au fost prezentate alte documente cum sunt: contract, rapoarte de activitate etc. care să justifice prestarea efectivă a serviciilor așa cum prevede legea fiscală. Ca urmare, cheltuielile cu aceste servicii reprezintă cheltuieli înregistrate în contabilitate fără documente justificative la bază care să facă dovada prestării în scopul realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește **cheltuielile cu serviciile de asistență juridică achiziționate de la Cabinet de avocat Y** se reține că la inspecția fiscală societatea a prezentat doar Contractul de asistență juridică din care nu rezultă cu claritate natura serviciilor, tarifele practicate pe ore lucrate, etc. fără a se prezenta alte documente care să justifice prestarea de servicii.

În susținerea contestației societatea a prezentat:

- factura nr.000/00.00.2012 în care este înscrisă mențiunea "*contract de asistență juridică nr.000/00.00.2012*";
- Contractul de asistență juridică nr.000/2012 ce are ca obiect "*asistență și audit juridic, consultanță economico-juridică în procesele contractele civile ale SC X SA X până la 00.00.2012*", cu un onorariu de 000 lei +TVA;
- scrisoare Cabinet de avocat Y către Y SRL prin care comunică în atenția persoanelor interesate activitatea cabinetului prin care sunt enumerate litigiile în care X a fost parte și față de care a asigurat servicii de specialitate;
- opis cu scrisoare Cabinet de avocat Y către Y SRL.

Față de documentele prezentate se reține că acestea enumeră serviciile ce trebuiau prestate conform contract, însă din acestea nu rezultă orele prestațiilor, tariful pe oră, concret în ce au constatat consultatiile economico-juridice, respectiv serviciile de audit juridic.

Conform prevederilor legale incidente se reține că pentru justificarea cheltuielilor cu serviciile trebuie îndeplinite cumulativ două condiții: să justifice prestarea efectivă a acestora cu contract și alte documente cum sunt rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare, precum și necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

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 desfășurării activității sale aducătoare de venituri impozabile.

În consecință, în temeiul în 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.3740/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit** aferent cheltuielilor cu serviciile de juridice în sumă de 000 lei.

*

* *

Având în vedere cele prezentate la cap.III B pct.2.a)-2.c) **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de 000 lei, reprezentând:**

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

C. Totodată, societatea contestă și obligațiile fiscale accesorii subsecvente.

Referitor la acest aspect, prin adresa nr.A-SLP 000/09.12.2019, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili să precizeze dacă au fost emise decizii referitoare la obligațiile fiscale accesorii.

Prin adresa nr.000/ev3/00.00.2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 000/00.00.2019, organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au comunicat "***pentru SC X SA, CIF....., nu au fost emise decizii de calcul accesorii aferente obligațiilor de plată stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr.F_MC 000/2019***".

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se:

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de **X SA** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC 000/2019 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili pentru suma totală de **000 lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de 000 lei;
- TVA în sumă de 000 lei.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile legale prezentate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC 000/1 0.10.2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, **pentru suma de 000 lei**, reprezentând:

- 000lei impozit pe profit;
- 000 lei TVA.

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

Director General

