



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția 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@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 284 din 2014
privind soluționarea contestației depusă de
.X. - Sucursala .X.
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția generală de soluționare a contestațiilor
sub nr. 920607/23.04.2014**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/23.04.2014 asupra contestației formulată de .X. - Sucursala .X. cu sediul în .X., Strada .X. nr..X., bloc .X., etaj .X., ap..X., județul .X., C.U.I. .X., prin „.X.” S.P.R.L., conform împuternicirii avocațiale aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - dobânzi aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei - dobânzi aferente TVA,
- .X. lei - penalități aferente TVA.

Totodată, societatea contestă și măsurile dispuse prin Dispoziția privind măsuri stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 a fost comunicată societății în data de .X./2014, potrivit confirmării de primire a adresei de înaintare a actelor administrative fiscale contestate, aflată la fila .X. din dosarul cauzei și de data transmiterii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în data de .X./2014, conform ștampilei Oficiului Poștal .X. aplicată pe plicul aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. - Sucursala .X..

I. Prin contestație, .X. - Sucursala .X. susține următoarele:

A. Aspecte procedurale:

Contestatară invocă în susținerea contestației că a fost înștiințată că, începând cu data de .X./2011 va face obiectul unei inspecții fiscale cu privire la TVA aferentă perioadei .X./2007 - .X./2011.

Ulterior, la solicitarea de amânare a datei de începere a inspecției fiscale organele de inspecție fiscală și-au exprimat acordul privind amânarea începerii inspecției fiscale, inspecția demarând efectiv la data de .X./2011, având aceleași obiective enunțate prin avizul inițial.

Societatea susține că, ulterior începerii inspecției fiscale și înscrierii acesteia în Registrul unic de control al contribuabilului i-a fost comunicat Avizul de inspecție fiscală nr..X./2011 prin care a fost informată că, începând cu data de .X./2011 va face obiectul unei verificări fiscale vizând:

- TVA aferentă perioadei .X./2007 - .X./2011,
- impozitul pe profit aferent perioadei .X./2007 - .X./2011.

În ceea ce privește suspendarea inspecției fiscale, contestatară susține că inspecția fiscală s-a desfășurat pe o perioadă de .X. de luni, respectiv a început la .X./2011 și s-a încheiat la .X./2014, motivat de faptul că aceasta a fost suspendată repetat, conform adreselor nr...X./2011, nr..X./2013 și nr..X./2014, în condițiile în care art.104 alin.3 din Codul de procedură fiscală prevede că perioadele în care inspecția fiscală este suspendată, nu se includ în calculul duratei acesteia.

Societatea susține că, deși prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate se invocă „Referatele de

suspendare nr..X./2011, nr..X./2013 și nr..X./2014” ca fiind temeiul suspendării inspecției fiscale, documentele în cauză nu i-au fost comunicate, astfel încât conținutul acestora nu-i este cunoscut. De asemenea, deși prin raportul de inspecție fiscală se menționează că inspecția fiscală a fost reluată începând cu data de .X./2013, data de .X./2014 și respectiv de .X./2014, Sucursalei nu i-a fost comunicat niciun act în acest sens.

Societatea subliniază că deși se afla în plin proces de verificare fiscală cu privire la TVA, perioada verificată a fost extinsă, respectiv cu perioada .X./2011 - .X./2011, mai mult, prin avizul de inspecție fiscală emis ulterior a fost dispusă efectuarea inspecției și asupra impozitului pe profit, fiind încălcate astfel prevederile art.98 alin.3, art.101 alin.1, alin.3 și art.102 alin.3 lit.c) din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, societatea susține că au fost încălcate prevederile art.104 din Codul de procedură fiscală, respectiv a fost depășită perioada în care a fost efectuată inspecția fiscală, fapt pentru care a fost prejudiciată prin calcularea de obligații fiscale accesorii pentru toată perioada, vădit exagerată.

Față de cele expuse, .X. - Sucursala .X. susține că decizia de impunere contestată a fost emisă în mod nelegal.

B. Aspecte de fond:

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina sa TVA suplimentară în sumă de .X. lei cu care nu este de acord având în vedere următoarele aspecte:

- partea principală a livrărilor de echipamente a fost realizată prin sediul central .X., prin sediul central din .X. fără implicarea Sucursalei care, deși este înregistrată din punct de vedere comercial și fiscal în România, nu dispune de resurse tehnice și umane pentru a desfășura activități economice.

- eronat organele de inspecție fiscală au stabilit că locul livrării bunurilor din punct de vedere a TVA trebuie stabilit în baza art.133 alin.1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, echipamentele fiind transportate din .X./ direct pe șantierele din România, condiția de livrare fiind „.X.” și „.X.”, bunurile aflându-se în .X. în momentul în care a început transportul de bunuri către România, motiv pentru care a înregistrat în evidența contabilă TVA datorată, în conformitate cu prevederile art.157 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, considerând că sunt îndeplinite prevederile art.145-147¹ din același act normativ;

- echipamentele au fost deja suspuse TVA românească prin mecanismul taxării inverse la nivelul beneficiarului.

Mai mult, contestatara apreciază că dreptul de a stabili TVA suplimentară în sumă de .X. lei aferentă anului 2008 la nivelul proiectului .X., s-a prescris,

având în vedere că inspecția fiscală a fost începută la data de .X./2011 și s-a finalizat la data de .X./2014, ceea ce reprezintă o încălcare a principiului neutralității TVA. În susținerea cauzei, contestatara invocă jurisprudența Curții Europene de Justiție privind respectarea principiului efectivității și al echivalenței.

În ceea ce privește TVA colectată suplimentară, .X. – Sucursala .X. susține că pentru vânzările de echipamente, organele de inspecție fiscală au stabilit baza impozabilă recurgând la valoarea de piață a bunurilor vândute, stabilită prin metoda cost plus, aplicând la prețul de achiziție al echipamentelor o marjă de 5%, conform dosarului prețurilor de transfer pentru tranzacțiile din cadrul grupului .X..

Referitor la exigibilitatea TVA, contestatara susține că nu îi sunt aplicabile prevederile art.134² alin.2 lit.b) din Codul fiscal, pentru plățile parțiale făcute de .X. S.R.L. pentru tranșele din prețul total al contractului, având în vedere că aceste plăți parțiale făcute în baza art.3 din contract, nu pot fi calificate drept avansuri în sensul respectivului articol de lege.

În ceea ce privește calculul dobânzilor aferente TVA, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au calculat accesoriile, considerând ca dată a livrării bunurilor de către .X. către .X. S.R.L. și implicit ca dată a exigibilității TVA, „*data facturii finale emise de furnizori*” către .X. România, în calitate de cumpărător al echipamentelor în cadrul primei vânzări.

În situația în care s-ar reține că societatea datorează TVA pentru livrările de echipamente, contestatara solicită reconsiderarea poziției în legătură cu modul de stabilire a bazei de impozitare a TVA, în sensul că trebuie exclusă marja de profit de 5 % din baza de impozitare stabilită prin raportul de inspecție fiscală și să fie recalculat accesoriile aferente.

Referitor la atribuirea profiturilor între societatea nerezidentă .X. și .X. România pentru proiectele desfășurate în România, contestatara susține că :

- în cadrul Proiectului .X. au fost atribuite sediului permanent veniturile și cheltuielile aferente tipului de activități „*onshore*” menționate în contract, Sucursala fiind responsabilă doar de serviciile de supraveghere și punere în funcțiune la nivel local a proiectului ;
- în cadrul Proiectului .X., deoarece contractul pentru instalație nu prevede un preț separat pentru serviciile prestate de Sucursală (construcție, supraveghere) și pentru serviciile prestate de .X. (inginerie, aprovizionare, administrare) s-a aplicat metoda indirectă de calculare/alocare bazată pe împărțirea/atribuirea cheltuielilor între .X. România și .X. ;
- în legătură cu Proiectul .X., Sucursala nu a considerat acest proiect ca unul de natura celor ce determină impozitarea profiturilor aferente prin intermediul sediului permanent.

Contestatară precizează că, toate veniturile și cheltuielile legate de livrările de bunuri aferente Proiectelor .X. și .X. sunt evidențiate din punct de vedere contabil la nivelul societății nerezidente .X., ceea ce corespunde cu faptul că aceasta este responsabilă de livrările de bunuri, desfășurând activități de la sediul din .X., fără ca sediul permanent/sucursala din România să fie implicată.

Contestatară susține că Proiectul .X. nu generează sediu permanent, deoarece activitățile supervizate legate de construcție s-au desfășurat pe parcursul a 4 luni (.X. - .X. 2008), prin urmare profiturile aferente acestui proiect nu pot fi impozitate în România, în concordanță cu art.7 alin.1 din Protocolul la Convenția de evitare a dublei impuneri cu privire la impozitul pe venit și pe capital încheiate între România și Republica .X.

Societatea susține că a desfășurat activitate în România în perioada verificată, în cadrul a două proiecte care au generat obligativitatea declarării pentru impozit pe profit a unui sediu permanent în România, respectiv :

- Proiectul .X. desfășurat pentru beneficiarul .X. S.A. în perioada 2007 - 2009 și care a generat pierderi fiscale la nivelul Sucursalei,
- Proiectul .X. desfășurat pentru beneficiarul .X. România în perioada 2009 - 2011 și a care a generat profit fiscal la nivelul Sucursalei.

Societatea consideră că impozitul pe profit în sumă de .X. lei compusă din suma de .X. lei aferentă Proiectului .X. pentru care nu s-a declarat sediu permanent și suma de .X. lei aferentă Proiectului .X. și obligațiile fiscale accesorii, sunt nelegale și nejustificate.

În legătură cu cheltuielile nedeductibile aferente Proiectului .X., societatea susține că societatea nerezidentă .X. a alocat în anul 2009 sediului permanent din România, cheltuieli în sumă de .X. lei, în concordanță cu funcțiile îndeplinite și riscurile asumate de acesta în legătură cu acest proiect.

Totodată, diminuarea pierderii fiscale pe anul 2009 rezultate din proiectul .X., în urma atribuirii de venituri adiționale în sumă de .X. lei, rezultate din proiect și de cheltuieli în sumă de .X. lei către sediul permanent din România, nu s-a realizat în conformitate cu legislația aplicabilă în România, motiv pentru care solicită anularea Dispoziției de măsuri nr. nr..X./2014, în baza prevederilor art.2 alin.3 din Codul de procedură fiscală, pe motiv că respectivele măsuri dispuse sunt fundamentate pe concluziile organelor de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit a cărui verificare a fost dispusă arbitrar, cu încălcarea flagrantă a prevederilor art.175 din Codul de procedură civilă.

.X. - Sucursala .X. consideră că abordarea organelor de inspecție fiscală este eronată, în sensul că prevederile Codului fiscal intrate în vigoare de la data de .X./2013, permit unei persoane nerezidente care desfășoară activitate în România prin intermediul mai multor sedii permanente, să desemneze un sediu permanent care să centralizeze și să declare cumulat rezultatele fiscale ale

tuturor sediilor permanente ale societății nerezidente în România, invocând în susținere prevederile art.26 alin.3 din Codul fiscal.

Această modificare a survenit ca urmare a unei proceduri de infringement inițiată de către Comisia europeană, care confirmă că nepermiterea compensării între profiturile și pierderile fiscale generate de o persoană juridică nerezidentă prin diferite sedii permanente pe care le are în România, constituie o încălcare a libertății de stabilire a sediului activității economice, libertate instituită de legislația Uniunii Europene.

Referitor la diferențele de curs valutar, contestatara susține că acestea sunt deductibile fiscal și solicită aplicarea prevederilor art.29 alin.3 din Codul fiscal și cele ale pct.59 alin.1 și art.186 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009.

Având în vedere că rezultatele financiare generate de proiectele desfășurate de .X. în România reflectă, în mod cumulat, pierdere fiscală la data de .X./2011, contestatara consideră neîntemeiată stabilirea de obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit la nivelul sucursalei, precum și măsura diminuării pierderii fiscale rezultate din proiectul .X. și solicită să se desființeze în parte Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 și Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 cu privire la stabilirea de impozit pe profit suplimentar și accesoriile aferente.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014, contestată prin care au fost verificate:

- taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei : .X./2007 - .X./2011,
- impozit pe profit aferent perioadei .X./2007 - .X./2011.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, .X. – Sucursala .X. (fosta .X./X.) s-a înregistrat ca plătitoare de TVA, de la înființare, începând cu data de **.X./2007** (data înregistrării la ONRC).

La data de **.X./2007** a fost constituită, înmatriculată și înregistrată în registrul Comerțului .X. - Sucursala .X., având CUI .X. și sediul social în .X., str. .X. nr. .X., jud. .X..

În luna **.X. 2007**, .X. - Sucursala .X. și-a schimbat sediul social în com. .X., jud. .X., denumirea în .X. - Sucursala .X., păstrându-și CUI .X..

Ulterior, în luna **.X. 2010**, .X. - Sucursala .X. și-a schimbat sediul social în localitatea .X., str. .X. nr. .X., județul .X., denumirea în .X. - Sucursala .X., păstrându-și CUI .X..

Taxa pe valoarea adăugată

Referitor la TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a depus la termenele legale Deconturile de TVA aferente activității desfășurate în perioada .X./2007 - .X./2008, acestea fiind depuse la Administrația Finanțelor Publice .X. cu întârziere, respectiv la data .X./2009.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe, care au condus la stabilirea unei taxe suplimentare colectate în sumă de .X. lei.

Referitor la TVA colectată s-a constatat că pentru bunurile transferate de persoana impozabilă .X., înregistrată în scopuri de TVA în România prin intermediul sediului fix/permanent .X. - Sucursala .X. către beneficiarul .X. S.R.L. (RO .X.) în cadrul Proiectului/.X. nr. .X. și Proiectului/.X. nr..X., pentru care la nivelul sediului permanent nu a fost înregistrată vreo contrapartidă (venituri), valoarea acestor bunuri nefăcând parte din elementele constitutive ale prețului facturat către beneficiar de la nivelul sediului permanent, conform prevederilor art.150 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contestatara avea obligația colectării TVA în sumă de .X. lei, deoarece :

- în urma acestui transfer, beneficiarul .X. S.R.L. a dispus de bunuri ca și un proprietar, fapt pentru care acest transfer este o operațiune impozabilă în România, în conformitate cu prevederile art.128 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- locul de livrare a bunurilor transferate este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 alin.1 lit.a) - lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât locul în care persoana impozabilă .X., prin intermediul sediului fix/permanent .X. - Sucursala .X. a dispus ca și un proprietar de aceste bunuri, transferându-le către beneficiarul .X. S.R.L.,

- transferul este realizat de .X. prin sediul fix/permanent .X. - Sucursala .X., persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România,

- transferul s-a efectuat în cadrul unei activități economice (prestări de servicii/livrări de echipamente) fiind îndeplinite cumulativ condițiile ca acest transfer să fie o operațiune impozabilă în România, în conformitate cu dispozițiile art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a constatat că, în perioada verificată, persoana impozabilă .X. înregistrată în scopuri de TVA prin sediul fix/permanent .X. - Sucursala .X. a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri în România în valoare de .X. lei echivalentul a .X. euro, din care :

- a)** .X. lei echivalentul a .X. euro, achiziții intracomunitare de bunuri destinate realizării Proiectului/.X. nr..X.

Achizițiile intracomunitare au fost efectuate de la mai multe firme germane, iar din informațiile transmise de Compartimentul .X. din cadrul A.J.F.P. .X., organele de inspecție fiscală au constatat că acești furnizori au declarat livrări intracomunitare, iar .X. înregistrată în scopuri de TVA prin sediul fix/permanent .X. - Sucursala .X. a înregistrat în evidența contabilă, TVA datorată în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.157 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând taxa dedusă, considerând îndeplinite dispozițiile art.145 - 147¹ din același act normativ.

Valoarea bunurilor a fost înregistrată în evidența contabilă pe cheltuieli aferente anului 2008 la luna .X. 2011, ca urmare a dispoziției organelor de inspecție fiscală, concomitent fiind înregistrat și transferul valorii acestor bunuri de la nivelul sediului fix/permanent .X. - Sucursala .X. către .X., în baza Credit Note (factura de stornare) nr..X. în valoare de .X. euro, cu toate că aceste bunuri au fost încorporate în imobilizările efectuate pe teritoriul României, în cadrul Proiectului .X., conform controlului încrucișat efectuat la beneficiarul .X. S.R.L.

b) .X. lei echivalentul a .X. euro, achiziții intracomunitare de bunuri destinate realizării Proiectului/.X. nr..X. de la mai multe firme germane care au declarat livrări intracomunitare, motiv pentru care contestatara a înregistrat în evidența contabilă TVA datorată în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.157 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând TVA dedusă considerând îndeplinite condițiile prevăzute de art.145-147¹ din același act normativ.

S-a constatat că pe facturile de achiziție sunt înscrise : denumirea furnizorului, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile care emite factura, cât și denumirea beneficiarului .X., adresa de expediere/livrare .X./România sau .X./SITE .X., codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritățile fiscale din România persoanei impozabile .X. .X. înregistrată în scopuri de TVA în România prin intermediul sediului fix/permanent .X. - Sucursala .X. (RO .X.).

Totodată, pe facturile de achiziție este specificat și numărul de comandă lansată de beneficiarul .X., respectiv Proiectul/.X. nr..X. și Proiectul/.X. nr..X..

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că, bunurile care au făcut obiectul achizițiilor intracomunitare au fost efectiv expediate/transportate dintr-un alt stat membru în România la adresele indicate, respectiv .X. str. .X. nr..X., județ .X. și .X. Str. .X. nr..X. județ .X., fapt pentru care locul achiziției intracomunitare de bunuri este în România, loc în care s-a încheiat expedierea/transportul, în conformitate cu dispozițiile art.132¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și unde beneficiarul .X. a obținut dreptul de a dispune de aceste bunuri.

Rezultă că prin furnizarea codului valid de TVA atribuit de autoritățile fiscale din România, beneficiarul .X. a beneficiat de regimul specific livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzut de legislația statelor membre în care furnizorii sunt înregistrați în scopuri de TVA.

Referitor la modul de utilizare a bunurilor care au făcut obiectul achizițiilor intracomunitare de bunuri, dl. .X. Șef Departament Contabilitate .X. a declarat :

- „referitor la achizițiile intracomunitare de bunuri cu destinația Proiectul/.X. nr..X., bunurile/echipamentele au fost livrate de .X. și furnizorii ei direct pe șantierul de construcție în .X., unde au fost utilizate de .X.. Bunurile/echipamentele au fost utilizate de clientul .X. la construcția instalației de separare a aerului, proprietatea lui și exploatată de .X..

- referitor la achizițiile intracomunitare de bunuri cu destinația Proiectul/.X. nr..X., toate bunurile și serviciile menționate au fost utilizate pentru desfășurarea și îndeplinirea contractului .X.”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea bunurilor a fost înregistrată în evidența contabilă inițial pe cheltuieli, ulterior fiind transferate, parțial, de la nivelul sediului fix/permanent .X. - Sucursala .X. către .X., în baza unor Credit Note (facturi de stornare), dar pentru transferul de bunuri achiziționate nu a fost înregistrată nicio contrapartidă (venit) și nici nu a fost colectată TVA datorată pentru această operațiune impozabilă.

Deoarece din contractele încheiate cu beneficiarul .X. S.R.L., reiese că până la data emiterii Certificatelor pentru cele două proiecte, .X. a facturat avansuri, s-a constatat că exigibilitatea TVA este la data emiterii facturilor de „.X.” și nu la data emiterii celor două certificate.

Totodată, din clauzele înscrise în contracte, nu rezultă căror etape (.X.) le corespund aceste livrări de bunuri, fapt pentru care TVA colectată datorată este exigibilă la data livrării bunurilor către beneficiarul .X. S.R.L., respectiv data facturii finale emise de furnizori.

Mai mult, din documentele prezentate la inspecția fiscală, nu reiese că aceste bunuri s-ar fi aflat în custodia beneficiarului .X. S.R.L., până la data emiterii celor două certificate, acestea fiind încorporate în instalațiile aferente proiectelor .X. și .X., la data punerii la dispoziție (data achiziției intracomunitare) conform explicațiilor scrise date de reprezentanții contribuabilului pe parcursul inspecției fiscale.

La stabilirea valorii bunurilor livrate către .X. S.R.L. de .X. lei în cadrul Proiectului .X. și respectiv de .X. lei în cadrul proiectului .X., organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea metodei cost-plus, respectiv costul bunurilor achiziționate majorat cu marja netă de profit de 5 % (cotă specificată de contribuabil prin dosarul prețurilor de transfer pentru tranzacțiile cu persoana afiliată .X. S.R.L.) conform prevederilor art.11 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru bunurile livrate către beneficiarul .X. S.A. persoana impozabilă .X. înregistrată în scopuri de TVA în România prin intermediul sediului fix/permanent .X. - Sucursala .X. este obligată la plata TVA colectată în sumă de .X. lei, compusă din :

- .X. lei TVA aferentă livrării bunuri din anul 2008 către beneficiarul .X. S.R.L. în cadrul Proiectului/.X. nr..X.

- .X. lei TVA aferentă livrării de bunuri din în perioada .X. 2009 - .X. 2011 către beneficiarul .X. S.R.L. în cadrul Proiectului/.X. nr..X..

La stabilirea exigibilității TVA, organele de inspecție fiscală au avut în vedere că dată a livrării bunurilor către beneficiarul .X. S.R.L., data facturii finale emise de furnizori, în conformitate cu dispozițiile art.134¹ alin.1 și art.134² alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, au stabilit în sarcina contestatarei TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, calculate până la data de .X./2014, în conformitate cu prevederile art.119 alin.1, art.120¹ alin.1 și alin.2 (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Impozit pe profit

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, .X., prin intermediul .X. - Sucursala .X. (fostă .X. /X.) a desfășurat operațiuni economice din care a obținut venituri considerate ca fiind din România, respectiv :

- proiectare, construcție și instalare la cheie, dare în exploatare și verificare a „Instalației .X.” .X. pentru beneficiarul S.C. .X. S.A.,

- servicii de inginerie și livrări de echipamente achiziționate de la furnizori din România pentru proiectul “Unitatea .X.” situată pe platforma .X. S.A. .X. pentru beneficiarul .X. S.R.L.,

- vânzări de bunuri către beneficiarul .X. S.R.L. în cadrul proiectului .X., respectiv proiectul .X., bunuri care au făcut obiectul achizițiilor intracomunitare pentru care locul unde se găsesc bunurile în momentul în care s-a încheiat expedierea/transportul acestora este în România.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a desfășurat trei proiecte în România care îndeplineau condițiile de sediu permanent din punct de vedere al impozitului pe profit, respectiv :

- în localitatea .X., județ .X. aferent „Proiectului .X.” pentru beneficiarul S.C. .X. S.A.,

- în localitatea .X. aferent Proiectului “Unitatea .X.” situată pe platforma .X. S.A. .X.,

- în localitatea .X. aferent Proiectului/.X. nr..X..

Referitor la relația cu beneficiarul .X. aceasta s-a derulat în baza Acordului de lucrări premergătoare la contractul pentru realizarea unei instalații de tratare a gazului la terminal .X. încheiat la .X./2006 cu .X. în calitate de antreprenor la prețul de .X. euro pentru durata de 24 de luni până la data de finalizare pentru obținerea recepției provizorii.

Prin contractul nr..X./2006, modificat prin .X. acte adiționale s-a prevăzut că toate lucrările și serviciile să fie executate de antreprenorul .X., respectiv proiectarea, construcția și instalarea la cheie, darea în exploatare și verificarea instalației.

Conform anexei la contract "*Graficul .X.*", durata pentru realizarea proiectului este de 24 de luni începând cu luna .X. 2006, iar valoarea totală fără TVA a fost de .X. euro, conform facturilor nr..X./2009 și nr..X./2009 emise de .X..

Pe facturi, nu a fost înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritatea fiscală română, respectiv .X., ci doar codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritatea fiscală din .X., respectiv .X..

Deoarece durata activităților în România a fost mai mare de 12 luni, respectiv de 24 de luni începând cu luna .X. 2006 când prestatorul .X. a început activitatea pentru realizarea instalației de tratare a gazului la terminal .X., în conformitate cu prevederile art.8 alin.1 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. îndeplinea condițiile unui sediu permanent în România, conform art.5 alin.3 din Convenția dintre România și Republica .X./ pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, aprobată prin Legea nr.29/2002 și avea obligația să se înregistreze la organul fiscal competent, respectiv Administrația Finanțelor Publice .X. în termen de 30 de zile de la data înființării sediului permanent, respectiv în luna .X. 2006 (luna începerii activității fiind noiembrie 2006 când prestatorul a început lucrările pregătitoare la instalație).

Din documentele prezentate și din explicațiile scrise ale dl. .X. șef departament contabilitate .X. a reieșit că pe teritoriul României, .X. a livrat instalații și nu componente unice, iar din comenzile lansate furnizorilor cu privire la Proiectul .X. a rezultat că activitatea, inclusiv cea pregătitoare s-a desfășurat pe o perioadă mai mare de 12 luni și nu doar perioada efectivă .X. - .X. 2008. Cheltuielile înregistrate cu aceste bunuri au fost transferate către .X. pe bază de Credit Note.

Organele de inspecție fiscală au considerat la stabilirea veniturilor atribuibile Proiectul.X. nr..X.. .X., prețul de piață stabilit prin metoda cost plus beneficiu a bunurilor livrate către beneficiarul .X. S.R.L., conform prevederilor art.1 lit.a) din Convenția dintre România și Republica .X./ pentru evitarea dublei

impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, aprobată prin Legea nr.29/2002 și art.12 alin.1 lit.a), art.19 alin.5 și art.29 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că prestatorul .X. a încheiat la data .X./2009 contractul nr..X. cu beneficiarul .X. S.R.L., având ca obiect servicii de inginerie, furnizarea echipamentelor și supraveghere construcție pentru realizarea "*Unitatii .X.*" situată pe platforma .X. S.A. .X., cu valoarea de .X. euro pe o durată de 30 de luni începând cu data .X./2008, data scrisorii de intenție.

Prin modificarea contractului la data de .X./2009 s-a majorat valoarea la suma de .X. euro din care .X. euro extrateritorial (serviciile și echipamentele vor fi livrate de .X.) și .X. euro (servicii de supervizare furnizate din România).

Astfel, Proiectul "*Unitatea .X.*" situată pe platforma .X. S.A. .X. îndeplinea condițiile de sediu permanent, în conformitate cu prevederile art.8 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.5 alin.3 din Convenția dintre România și Republica .X./ pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, aprobată prin Legea nr.29/2002 și .X. avea obligația să se înregistreze la organul fiscal competent, respectiv Administrația Finanțelor Publice .X. începând cu luna .X. 2009 (data primei achiziții intracomunitare de bunuri în valoare .X. eruro).

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că din punct de vedere al impozitului pe profit, .X. îndeplinea condițiile pentru declararea a 3 sedii permanente în România, iar pentru Proiectul „*Instalație .X.*” .X. și Proiectul/.X. nr..X., .X. avea obligația de a înregistra fiecare sediu permanent la autoritatea fiscală competentă și nu să substituie .X. - Sucursala .X. pentru fiecare din sediile permanente pentru care îndeplinea condițiile de declarare în România.

Astfel, prin nedeclararea celor două sedii la organele fiscale competente, prin evitarea declarării veniturilor/profiturilor realizate și prin recuperarea din profitul impozabil aferent sediului permanent .X. a pierderii fiscale declarate s-a constatat că au fost încălcate prevederile art.26 alin.1 și alin.3 și art.29 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că societatea nu a depus la termenele legale declarațiile .X. informative privind livrările/prestările și achizițiile pe teritoriul național, declarațiile recapitulative privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri și informațiile declarate de partenerii acestora și nici declarațiile .X. privind impozitul pe profit pe anii 2007, 2008 și 2009, acestea fiind depuse la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în luna .X. 2010.

Din lista neconcordanțelor privind tranzacțiile comerciale derulate de .X. - Sucursala .X., listă furnizată de Compartimentul județean de informații fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., cât și din analiza facturilor de achiziție a reieșit existența unor tranzacții din perioada .X./2007 - .X./2011, altele decât cele pentru care contestatara deține facturi, astfel încât nu au fost înregistrate în totalitate, în evidența contabilă, operațiunile economice derulate în perioada verificată.

La solicitarea D.G.F.P. .X. exprimată prin adresele nr..X./2011 și nr..X./2014 privind analiza tranzacțiilor derulate de S.C. .X. S.R.L. din .X. CUI .X. cu .X. - Sucursala .X., organele de inspecție fiscală din cadrul D.G. .X au întocmit Procesul verbal de control încrucișat nr..X./2012 la sediul societății din .X., prin care s-au constatat următoarele :

a) S.C. .X. S.R.L. a efectuat în anul 2011 un număr de .X. achiziții intracomunitare de la .X. - Sucursala .X. în valoare totală de .X. lei din care valoarea de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, pentru justificarea cărora societatea a prezentat contractul nr..X. din .X./2009 pentru livrarea componentelor unei unități de separare de aer cu o valoare de .X. euro, în condiții de livrare Incoterms .X.. (.X. euro reprezintă valoarea echipamentelor achiziționate direct de la .X. .X./ și .X. euro reprezintă servicii de montaj și asistență tehnică prestate pe teritoriul României de către angajații .X.).

Operațiunile de prestări servicii au avut la bază trei facturi: nr..X./2011 pentru 10 % din prețul contractat al serviciilor după terminarea fazei mecanice, nr..X./2011 pentru 85 % din prețul contractat al serviciilor în urma eliberării certificatului de acceptanță preliminară și nr..X./2011 pentru 5% din prețul contractat al serviciilor în urma eliberării certificatului de acceptanță finală.

Facturile au fost înregistrate în evidența contabilă în contul .X. „*Furnizori de imobilizări*”, așa cum reiese din fișa cont partener, iar TVA deductibilă a fost cuprinsă în deconturile de TVA cod .X. pe lunile martie, iunie, iulie 2011.

b) s-a constatat că în perioada .X./2007 - .X./2011, S.C. .X. S.R.L. a livrat produse și a închiriat diverse echipamente către .X. - Sucursala .X., livrări care au fost înregistrate în jurnalele de vânzări cu TVA aferentă fiecărei perioade, iar TVA colectată aferentă a fost înscrisă în deconturile de TVA aferente fiecărei perioade.

c) referitor la relația comercială dintre .X. și S.C. .X. S.R.L. și valoarea tranzacțiilor având ca obiect Proiectul .X. s-a constatat pe baza situației prezentate de societatea verificată că în acest proiect nu au existat livrări și/sau achiziții între .X. - Sucursala .X. și S.C. .X. S.R.L. din .X..

Conform situației de fapt, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat o instalație de separare a aerului de la .X. cod de TVA .X. care este înregistrată în contul .X. al societății verificate.

d) referitor la relația comercială dintre .X. și S.C. .X. S.R.L. s-a constatat că după data de .X./2007 nu a mai existat niciun alt contract de achiziție al vreunei instalații, fabrici încheiat cu .X. cod de .X..

e) referitor la declararea în „*Declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, cod .X.*” s-a constatat că acestea au fost depuse de S.C. .X. S.R.L. la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă.

Din compararea datelor comunicate în Situația neconcordanțelor din declarațiile .X. transmisă cu adresa nr.X./2011 a D.G.F.P. .X. și a celor declarate de S.C. .X. S.R.L. a reieșit că :

- au fost declarate achiziții de la .X. - Sucursala .X. în sumă de .X. lei cu TVA în sumă de .X. lei pentru perioada .X./2007 - .X./2011 ce corespunde valorilor înscrise în facturile de achiziție înregistrate de societatea verificată,
- S.C. .X. S.R.L. a declarat perioada .X./2007 - .X./2011, livrări către clientul .X.
- Sucursala .X., constatându-se existența unor livrări nedeclarate de respectivul client în sumă de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei.

În vederea determinării realității și legalității operațiunilor cu diferite societăți comerciale din România, organele de inspecție fiscală au solicitat controale încrucișate la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SA, SC .X. SRL, SC .X. SA, SC .X. SRL, SC .X. SA, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SA, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SA, SC .X. SA, SC .X. SA, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL.

Din verificarea modului de utilizare a bunurilor care au făcut obiectul achizițiilor intracomunitare de bunuri de la .X. Gmbh, .X. Gmbh, .X. Gmbh, X.Gmbh, .X., .X. Gmbh., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

- inițial valoarea acestor bunuri a fost înregistrată în evidența contabilă, la cheltuieli, ulterior fiind transferate, parțial de la nivelul sediului fix/permanent .X.
- Sucursala .X. către .X. în baza unei Credit Note (factura de stornare),

- la nivelul sediului permanent .X. nu există nicio factură/invoice sau alt document emis către contestatară având ca obiect livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii în cadrul Proiectului .X./nr..X. și nici în cadrul Proiectului/.X. nr..X..

Referitor la diferențele de curs valutar, organele de inspecție fiscală au constatat că la nivelul sediului permanent nu pot fi recunoscute drept venituri diferențele de curs valutar în sumă de .X. lei din perioada 2008 - .X./2011 de la nivelul .X. - Sucursala .X., înregistrate în evidența contabilă ca urmare a compensării sumelor datorate de furnizori cu creditul contului .X. „*Decontări între unități și subunități*”, în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

coroborate cu pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare și pct.186¹ din Reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009.

În concluzie, pentru perioada 2007-2010 organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate, iar pentru perioada 01.01.-.X./2011, au stabilit în sarcina contestatarii impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, calculate până la data de .X./2014, în conformitate cu prevederile art.119 alin.1, art.120¹ alin.1 și alin.2 (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare.

La finalizarea inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, rectificată prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, comunicată contribuabilului, prin care au dispus corectarea erorilor din înregistrările contabile constatate la inspecția fiscală, provenite din dublarea la înregistrare contabilă a unor documente primare, din neînregistrarea unor documente primare și a unor venituri, din înregistrarea eronată a costului de achiziție, precum și înregistrarea diminuării pierderii fiscale declarată de .X. - Sucursala .X. în cuantum de .X. lei, astfel :

- pentru anul 2007 înregistrarea diminuării pierderii fiscale cu suma de .X. lei,
- pentru anul 2008 înregistrarea diminuării pierderii fiscale cu suma de .X. lei,
- pentru perioada 01..X. - 31.X.2010 înregistrarea diminuării pierderii fiscale cu suma de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au dispus contribuabilului să preia pierderea fiscală aferentă anului 2009 atribuibilă sediului permanent .X. în cuantum de .X. lei.

Urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. asupra corectitudinii înregistrării veniturilor și neîndeplinirii obligației de a colecta TVA aferentă unor livrări de echipamente către o societate românească afiliată, cu consecința diminuării obligațiilor fiscale.

III. Luând în considerare motivele invocate de organele de inspecție fiscală, suținerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală se rețin următoarele:

A. Aspecte procedurale

1. Referitor la argumentele contestatarei privind extinderea inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor art.96 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile la data începerii inspecției fiscale:

„(1) Formele de inspecție fiscală sunt :

a) inspecția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;

b) inspecția fiscală parțială, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.

(2) Inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale”.

De asemenea, potrivit procedurilor pentru inspecția fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.364/2009 avizul de inspecție fiscală se emite și se transmite contribuabilului și în situația în care, în timpul unei inspecții fiscale parțiale, este necesară extinderea verificărilor și asupra altor obligații fiscale sau pe perioade diferite de cele prevăzute în avizul inițial.

Această excepție a fost consfințită și prin introducerea la art.102 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare a prevederii conform căreia *„prin excepție de la prevederile alin.(1), avizul de inspecție se comunică contribuabilului chiar în cursul efectuării inspecției pentru soluționarea cererii”.*

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că prin adresa nr..X./2011, înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală .X. sub nr..X./2011, .X. - Sucursala .X. a menționat că *„ulterior datei de .X./2011 (data până la care era stabilită terminarea perioadei supuse inspecției fiscale potrivit avizului de inspecție fiscală) au fost înregistrate corecții asupra perioadelor fiscale anterioare”.*

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au emis un nou aviz de inspecție fiscală, respectiv avizul nr..X./2011 prin care au prelungit perioada privind verificarea taxei pe valoarea adăugată, respectiv din .X./2007 - .X./2011 (și nu .X./2011 cum era avizată inițial) și au extins inspecția fiscală și asupra impozitului pe profit aferent perioadei .X./2007 - .X./2011.

Avizul de inspecție fiscală a fost înaintat contestației, așa cum de altfel societatea recunoaște prin contestație.

Având în vedere cele de mai sus, raportat la temeiurile de drept invocate în prezenta decizie, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat cu respectarea prevederilor legale în vigoare la extinderea inspecției fiscale, iar în situația de față nu ne aflăm în situația a două inspecții fiscale, așa cum eronat

susține contestatara, ci a unei singure inspecții fiscale extinse de organele de inspecție fiscală în baza informațiilor comunicate de contestatară.

De altfel, potrivit prevederilor art.105 alin.(1) din actul normativ anterior invocat, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere, dreptul de apreciere asupra acestor situații de fapt revenind organelor de inspecție fiscală competente.

Mai mult, prin Decizia nr..X./2009 pronunțată de Inalta Curte de Casatie si Justitie - Sectia de contencios administrativ și fiscal, în dosarul nr..X./2008 se precizează că :*“[...] extinderea perioadei de control s-a realizat [...] fără încunoștiintarea contribuabilului prin avizare, cel puțin in timpul controlului, asupra temeiurilor extinderii si a perioadei acesteia, ceea ce determina anularea masurilor dispuse care i-au pricinuit societatii reclamante o vatamare, ce nu poate fi inlaturata decat in acest mod ”*, aspect care nu poate fi reținut în cazul .X. - Sucursala .X., întrucât contestatara a fost înștiințată cu privire la extinderea perioadei inspecției fiscale.

2. Referitor la depășirea perioadei legale de desfășurare a inspecției fiscale, invocate de contestatară, organul de soluționare a contestației reține că în conformitate cu prevederile art.104 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă la data începerii inspecției fiscale :

„(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.”, iar alin. (3) al aceluiași articol stipulează :

„(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).”

Potrivit datelor înscrise în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada .X./2011 - .X./2014, perioadă în care aceasta a fost suspendată după cum urmează:

- a. în perioada .X./2011 - .X./2013 (referat de suspendare nr. .X./2014);
- b. în perioada .X./2013 - .X./2014 (referat de suspendare nr. .X./2013);
- c. în perioada .X./2013 - .X./2014 (referat de suspendare nr. .X./2014).

Suspendările inspecției fiscale au fost motivate, rezultatele acestora fiind consemnate prin raportul de inspecție fiscală, iar datele de la care a fost suspendată inspecția fiscală, precum și cele privind reluarea acesteia au fost comunicate contribuabilului potrivit prevederilor art. 4 și art. 5 din O.P.A.N.A.F. nr..X./2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale,

respectiv din O.P.A.N.A.F. nr.467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale.

Excluzând perioadele în care a fost suspendată inspecția fiscală, organul de soluționare a contestației reține că inspecția fiscală a durat **89 de zile**, respectiv între .X./2011 - .X./2011 (36 zile), .X./2013 - .X./2013 (35 zile), .X./2014 - .X./2014 (14 zile), .X./2014 - .X./2014 (4 zile), ceea ce denotă că nu au fost depășite cele 3 luni prevăzute de legiuitor pentru efectuarea inspecției fiscale, așa cum susține contestatara.

Mai mult, organul de soluționare a contestației, reține că termenul stabilit de legiuitor de 3 luni, respectiv 6 luni pentru marii contribuabili pentru efectuarea inspecției fiscale nu este un termen de decădere, sancționator, ci unul de recomandare, ceea ce presupune că depășirea acestuia, ceea ce în speța de față nu este cazul, nu atrage decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală și nici nulitatea actului administrativ fiscal emis.

Cât privește susținerea contestației potrivit căreia *referatele de suspendare a inspecției fiscale nr. .X./2011, nr. .X./2013 și nr. .X./2014 nu i-au fost comunicate, astfel încât conținutul acestora nu-i este cunoscut*, organul de soluționare a contestației reține că potrivit O.P.A.N.A.F. nr. 14/2010, respectiv O.P.A.N.A.F. nr. 467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, suspendarea inspecției fiscale se efectuează în baza unui referat ce se supune spre aprobare conducătorului activității de inspecție fiscală și se anexează la raportul de inspecție fiscală, legiuitorul neprevăzând obligativitatea comunicării acestuia către contribuabil după aprobare.

În ceea ce privește susținerea potrivit căreia *deși prin raportul de inspecție fiscală se menționează că inspecția fiscală a fost reluată începând cu data de .X./2013, data de .X./2014 și respectiv de .X./2014, Sucursalei nu i-a fost comunicat niciun act în acest sens*, organul de soluționare a contestației reține că prin adresele prin care i-a fost comunicată contribuabilului suspendarea inspecției fiscale sunt menționate și data la care urma a fi reluată inspecția fiscală, astfel că nu pot fi reținute aceste susțineri în soluționarea favorabilă a contestației.

De altfel, potrivit prevederilor art.46 din Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

"Art. 46 - Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu

excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu."

Din textele legale sus-citate, rezultă că elementele precizate la art.43 alin.(2) din Codul de procedura fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "*vom folosi noțiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță*" (Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, pag. 75).

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

3. Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili TVA suplimentară în cuantum de .X. lei aferentă anului 2008 este prescris, organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile la data inițierii inspecției fiscale:

„(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

Articolul 92 alin. (2) din același act normativ stipulează că :

„(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și

momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale”.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că inspecția fiscală privind TVA aferentă perioadei .X./2007 - .X./2011, a început la data de .X./2011, conform înregistrării acesteia în Registrul unic de control prezentat de contribuabil, dată de la care începe inspecția fiscală, potrivit art. 102 alin. (6) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile la data inițierii inspecției fiscale.

Astfel, raportat la prevederile legale invocate anterior, se reține că la data emiterii avizului de inspecție fiscală, respectiv .X./2011, termenul de prescripție al organelor de inspecție fiscală de a stabili TVA suplimentară pentru anul 2008 nu era împlinit, contestatara în mod eronat invocând că la data emiterii deciziei de impunere contestate, TVA aferentă anului 2008 ar fi prescrisă.

Eroarea contestatarii constă în aceea că s-a raportat la data emiterii deciziei de impunere, fără a ține seama de faptul că între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere, termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, se suspendă.

4. În ceea ce privește stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare în sarcina .X. - Sucursala .X. pentru proiectele desfășurate în perioada supusă inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

.X. – Sucursala .X. (fosta .X./X.) s-a înregistrat ca plătitoare de TVA, de la înființare, începând cu data de **.X./2007** (data înregistrării la ONRC).

La data de **.X./2007** a fost constituită, înmatriculată și înregistrată în registrul Comerțului .X. - Sucursala .X., având CUI .X. și sediul social în .X., str. .X. nr. .X., jud. .X..

În luna **.X. 2007**, .X. - Sucursala .X. și-a schimbat sediul social în com. .X., jud. .X., denumirea în .X. - Sucursala .X., păstrându-și CUI .X..

Ulterior, în luna **ianuarie 2010**, .X. - Sucursala .X. și-a schimbat sediul social în localitatea .X., str. .X. nr. .X., județul .X., denumirea în .X. - Sucursala .X., păstrându-și CUI .X..

Potrivit prevederilor art.43 alin.1 și art.44 din Legea privind societățile comerciale nr.31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ART. 43 - (1) Sucursalele sunt dezmembrăminte fără personalitate juridică ale societăților și se înregistrează, înainte de începerea activității lor, în registrul comerțului din județul în care vor funcționa.

ART. 44 - Societățile străine pot înființa în România, cu respectarea legii române, filiale, precum și sucursale, agenții, reprezentanțe sau alte sedii secundare, dacă acest drept le este recunoscut de legea statutului lor organic.”

Astfel, se reține că, *Sucursalele* înființate în România se supun legislației române, acestea reprezentând, așa cum reiese din prevederile citate mai sus, dezmembrăminte fără personalitate juridică ale unei societății care exercită o funcție de mandat, încheind acte juridice numai în numele societății mamă.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, reies următoarele:

- în data de .X./2006, între S.C. .X. SA, în calitate de beneficiar și .X., în calitate de antreprenor s-a încheiat contractul nr..X. având ca obiect realizarea unei Instalații .X., durata de realizare fiind de 24 de luni;

- în data de 05 .X. 2009 .X., în calitate de prestator a încheiat contractul nr. .X., având ca obiect servicii de inginerie, furnizarea echipamentelor și supraveghere construcție pentru realizarea Unității de separare a aerului situată pe platforma .X. .X. pentru beneficiarul S.C. .X. S.A., durata contractului fiind de 30 de luni;

- în vederea realizării Proiectului/.X. nr. .X., .X. a livrat instalații pe teritoriul României, durata proiectului, inclusiv activitatea pregătitoare, fiind pe o perioadă mai mare de 12 luni.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 8 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada supusă verificării, care stipulează că :

„(1) În înțelesul prezentului cod, sediul permanent este un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent. (...)

(3) Un sediu permanent presupune un șantier de construcții, un proiect de construcție, ansamblu sau montaj sau activități de supervizare legate de acestea, numai dacă șantierul, proiectul sau activitățile durează mai mult de 6 luni”,

coroborate cu art. 5 alin. (1) și alin. (3) din Convenția dintre România și Republica .X./ pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, aprobată prin Legea nr.29/2002, potrivit căroră:

„ 1. În sensul prezentei convenții, expresia sediu permanent înseamnă un loc fix de afaceri prin care întreprinderea își desfășoară în întregime sau în parte activitatea.

3.Un șantier de construcții sau un proiect de construcții ori de instalare constituie un sediu permanent numai dacă durează mai mult de 12 luni”.

și cu cele ale pct.20 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„20. La definirea sediului permanent se au în vedere comentariile la art. 5 "Sediul permanent" din Modelul convenției de evitare a dublei impuneri al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică”.

Astfel, din coroborarea prevederilor legale invocate reiese că pentru cele 3 proiecte desfășurate în România pe o perioadă mai mare de 12 luni, .X. îndeplinea condițiile pentru declararea a 3 sedii permanente în România.

În conformitate cu pct. 21 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

(1) Persoanele juridice române beneficiare ale unor prestări de servicii de natura activităților de lucrări de construcții, montaj, supraveghere, consultanță, asistență tehnică și orice alte activități, executate de persoane juridice străine sau fizice nerezidente pe teritoriul României, au obligația să înregistreze contractele încheiate cu acești parteneri la organele fiscale competente, potrivit procedurii instituite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(2) Pentru încadrarea unui șantier de construcții sau a unui proiect de construcție, ansamblu ori montaj sau activități de supervizare legate de acestea și a altor activități similare ca sedii permanente se va avea în vedere data începerii activității din contractele încheiate cu persoanele juridice române beneficiare sau cu alte informații ce probează începerea activității. Perioadele consumate pentru realizarea unor contracte conexe care sunt legate în mod direct cu primul contract ce a fost executat se adaugă la perioada care s-a consumat pentru realizarea contractului de bază.

(3) Persoanele juridice sau fizice străine nerezidente, care prestează servicii de natura activității de lucrări de construcții, montaj, activități de supraveghere, activități de consultanță, de asistență tehnică și orice alte activități, în România prin intermediul unui sediu permanent, au obligația să depună declarații de impunere la organul fiscal teritorial în raza căruia este înregistrat sediul permanent ca plătitor de impozite și taxe, la termenul stabilit potrivit legii”.

Obligația de înregistrare fiscală a sediului permanent este reglementată de pct.20 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„20. La definirea sediului permanent se au în vedere comentariile la art. 5 "Sediu permanent" din Modelul convenției de evitare a dublei impuneri al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Termenul depunerii declarației fiscale este stabilit prin art.69 alin.6 lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare potrivit căruia :

*„(6) Declarația de înregistrare fiscală se depune în termen de 30 de zile de la:
a) data înființării potrivit legii, în cazul persoanelor juridice, asocierilor și altor entități fără personalitate juridică”.*

Astfel, pentru Proiectul „Instalație .X.” .X. și Proiectul/.X. nr..X., .X. avea obligația de a înregistra fiecare sediu permanent la autoritatea fiscală competentă și nu să substituie .X. - Sucursala .X. pentru fiecare din sediile permanente pentru care îndeplinea condițiile de declarare în România.

De altfel, organul de soluționare a contestațiilor reține că prin contestație la fila 33, la capitolul „Concluzii” .X. - Sucursala .X. susține că doar Proiectul .X. nu constituie sediu permanent, ceea ce, per a contrario, presupune că pentru celelalte două proiecte Sucursale acceptă că trebuia să înregistreze sediile permanente.

În ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia pentru Proiectul .X. nu sunt îndeplinite condițiile pentru a fi înregistrat ca sediu permanent în România întrucât .X. a prestat doar servicii de supraveghere în perioada .X. – .X. 2008 (pe o perioadă de 4 luni), în faza finală a montajului, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, .X. a furnizat instalații în România pentru acest proiect, pe o perioadă mai mare de 12 luni.

În concluzie, pentru activitatea derulată pentru proiectele anterior menționate, .X. - Sucursala .X. avea obligația evidențierii separate pe fiecare sediu permanent a veniturilor și cheltuielilor aferente acestora.

În ceea ce privește TVA, se reține că potrivit Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 3/2006, aplicabilă pe perioada derulării celor 3 proiecte:

„Art. 8 și art. 151 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.55 din normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările ulterioare:

În scopuri de taxă pe valoarea adăugată, dacă o persoană juridică nerezidentă desfășoară în România activități care generează unul sau mai multe sedii permanente, conform art.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta poate să înregistreze ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, în condițiile prevăzute de lege, numai sediul permanent desemnat în acest scop de către persoana juridică nerezidentă, care va îndeplini toate obligațiile privind taxa pe valoarea adăugată ale sediilor permanente din România ale respectivei persoane juridice nerezidente. Decizia de a desemna un singur sediu permanent pentru a reprezenta în scopuri de taxă pe valoarea adăugată toate sediile permanente ale aceleiași persoane juridice nerezidente se comunică tuturor organelor fiscale în raza cărora își desfășoară activitatea sediile permanente.”

În consecință, contestatara nu se poate prevala de propria culpă constând în neînregistrarea sediilor permanente, conform prevederilor legale incidente în cauză, pentru a fi exonerată de plata obligațiilor fiscale

corespunzătoare activității economice desfășurate în cadrul celor 3 proiecte din România.

Având în vedere cele prezentate, argumentele de natură procedurală invocate de contestatară nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, fapt pentru care se va analiza fondul cauzei.

B.1. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - impozit pe profit,

.X. lei - dobânzi aferente impozitului pe profit,

.X. lei - penalități aferente impozitului pe profit,

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă persoana impozabilă .X. - Sucursala .X. datorează această obligație fiscală stabilită suplimentar, în condițiile în care contestatara fie a declarat cu întârziere impozitul pe profit, fie nu a înregistrat toate veniturile încasate, fie a dublat înregistrarea în contabilitate a unor facturi, ceea ce a condus la stabilirea impozitului pe profit suplimentar și la calcularea de accesorii aferente.

Perioada verificată : .X./2007 - .X./2011.

În fapt, .X. - Sucursala .X. a achiziționat diverse echipamente de la mai multe firme germane, care au fost încorporate în cadrul Proiectului/.X. nr..X. și Proiectului/.X. nr..X. pentru beneficiarul .X. S.R.L., valoarea respectivelor echipamente fiind înregistrată în evidența contabilă la cheltuieli deductibile fiscal, ulterior fiind transferate, parțial de la nivelul sediului permanent .X. - Sucursala .X. către .X. în baza unei Credit Note (factura de stornare).

De asemenea .X. .X. a desfășurat prin intermediul .X. - Sucursala .X. operațiuni economice din care a obținut venituri considerate ca fiind din România, respectiv din proiectare, construcție și instalare la cheie, dare în exploatare și verificare a „*Instalației .X.*” .X., servicii de inginerie și livrări de echipamente de la furnizori din România pentru Proiectul “*Unitatea .X.*” situată pe platforma .X. S.A. .X. și vânzări de echipamente către beneficiarul .X. S.R.L. în cadrul Proiectului .X..

De asemenea, contestatara a înregistrat venituri din diferențe de curs valutar în sumă de .X. lei, respectiv cheltuieli din diferențe de curs valutar în sumă de .X. lei înregistrate urmare compensării sumelor datorate către furnizori cu creditul contului .X. „*Decontări între unități și subunități*”.

Deoarece s-a constatat și existența unor tranzacții neînregistrate în evidența contabilă, precum și dubla înregistrare în contabilitate a unor facturi, dar și pentru faptul că s-a constatat că la nivelul .X. - Sucursala .X. nu s-a efectuat achiziții de bunuri și servicii, nu s-a efectuat nicio livrare și nu s-a

prestat niciun serviciu acestea fiind efectuate exclusiv la nivelul .X., organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate pe perioada 2007-2010, iar pentru perioada .X./2011 - .X./2011, au stabilit în sarcina contestatarii impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Următoarele venituri sunt considerate ca fiind obținute din România, indiferent dacă sunt primite în România sau în străinătate, sub formă de :

a) venituri atribuibile unui sediu permanent în România”,

coroborate cu art.7 Profiturile întreprinderii pgf.2 din Convenția dintre România și Republica .X./ pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, aprobată prin Legea nr.29/2002 :

„ 2. Sub rezerva prevederilor paragrafului 3, când o întreprindere a unui stat contractant exercită activitate de afaceri în celălalt stat contractant, printr-un sediu permanent situat acolo, atunci se atribuie în fiecare stat contractant aceluși sediu permanent profiturile pe care le-ar fi putut realiza dacă ar fi constituit o întreprindere distinctă și separată, exercitând activități identice sau similare în condiții identice sau similare și tratând cu toată independența cu întreprinderea al cărei sediu permanent este”.

Potrivit art.29 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“1) Persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România au obligația de a plăti impozitul pe profit pentru profitul impozabil care este atribuibil sediului permanent.

(2) Profitul impozabil se determină în conformitate cu regulile stabilite în cap. II al prezentului titlu, în următoarele condiții:

a) numai veniturile ce sunt atribuibile sediului permanent se includ în veniturile impozabile;

b) numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri se includ în cheltuielile deductibile.

(3) Profitul impozabil al sediului permanent se determină prin tratarea acestuia ca persoană separată și prin utilizarea regulilor prețurilor de transfer la stabilirea prețului de piață al unui transfer făcut între persoana juridică străină și sediul său permanent. Atunci când sediul permanent nu deține o factură pentru cheltuielile alocate lui de către sediul său principal, celelalte documente justificative trebuie să includă dovezi privind suportarea efectivă a costurilor și alocarea rezonabilă a acestor costuri către sediul permanent utilizând regulile prețurilor de transfer.”

Totodată, la art.19 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se specifică:

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

Față de prevederile legale invocate se reține că persoanele juridice străine care desfășoară activitate și îndeplinesc condițiile de sediu permanent în România au obligația de a înregistra fiecare sediu permanent la autoritățile fiscale competente și de a plăti impozitul pe profit pentru profitul impozabil care este atribuibil sediului permanent.

Profitul impozabil se determină în conformitate cu regulile stabilite în cap.II din Codul fiscal, în următoarele condiții: numai veniturile ce sunt atribuibile sediului permanent se includ în veniturile impozabile și numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri se includ în cheltuielile deductibile, iar pierderea fiscală se recuperează numai din profitul impozabil atribuibil sediului permanent.

Se rețin din constatările organelor de inspecție fiscală următoarele aspecte :

- .X. a desfășurat trei proiecte în România care îndeplineau condițiile de sediu permanent, respectiv : în localitatea .X., județ .X. aferent „Proiectului .X.” pentru beneficiarul S.C. .X. S.A., în localitatea .X. aferent Proiectului “Unitatea .X.” situată pe platforma .X. S.A. .X., precum și în localitatea .X. aferent Proiectului/.X. nr..X.,
- .X. nu a declarat niciunul din sediile permanente la organele fiscale competente, nici veniturile/profiturile obținute și nici impozitul pe profit datorat pentru fiecare sediu permanent în parte, ci a utilizat sucursala din România (dezmembrământ fără personalitate juridică a .X.) drept sediu permanent unic prin schimbarea sediului din județul .X., în județul .X. și în județul .X.,
- .X. a declarat parțial profitul impozabil obținut în România cu întârziere pentru proiectul .X. având ca organ fiscal competent A.F.P. .X., în sensul că a depus declarații pentru impozitul pe profit pentru anii 2007, 2008 și 2009 la A.F.P. .X. cu întârziere cuprinsă între 6 și 30 de luni,
- pentru sediul aferent proiectului .X. având ca organ fiscal competent A.F.P. .X. nu a fost declarat profitul impozabil realizat.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

1. Deoarece contractul nr..X. încheiat cu .X. S.A. nu prevede un preț separat pentru serviciile prestate de .X. - Sucursala .X. (construcție, montaj,

supraveghere) și serviciile prestate de .X. (inginerie, aprovizionare, administrare) veniturile realizate nu pot fi împărțite/atribuite celor două entități,

Astfel, organele de inspecție fiscală au avut în vedere profitul impozabil, distinct pentru fiecare sediu permanent, determinat ca diferență între veniturile atribuite fiecărui sediu în parte și cheltuielile deductibile efectuate în scopul obținerii de venituri, pentru sediul permanent „Proiectul .X.” fiind stabilită pierdere fiscală de .X. lei ca diferență între veniturile de .X. lei reprezentând valoarea facturată către beneficiarul .X. S.A. și cheltuielile cu bunuri/servicii și salariale în sumă de .X. lei, așa cum reiese din adresa nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., înregistrată sub nr..X./2014.

2. Conform clauzelor Contractului nr..X. din .X./2009 încheiat cu .X., în calitate de prestator pentru servicii de inginerie, furnizarea echipamentelor și supraveghere construcție pentru realizarea Unității de separare a aerului situată pe platforma .X. .X. pentru beneficiarul .X. S.R.L. în valoare de .X. euro, durata de realizare a “Unitatii .X.” situată pe platforma .X. .X. era de 30 de luni.

În data de .X./2009 acest contract a fost modificat, în sensul că valoarea a fost majorată la suma de .X. euro din care .X. euro extrateritorial (serviciile și echipamentele vor fi livrate de .X.) și .X. euro teritorial (servicii de supervizare furnizate din România).

Astfel, pentru sediul .X. - Sucursala .X. aferent veniturilor din vânzarea de bunuri către beneficiarul S.C. .X. S.R.L. în cadrul Proiectului/.X. nr..X. s-a stabilit profit impozabil în sumă de .X. lei ca diferență între veniturile atribuite acestui sediu de .X. lei și cheltuielile deductibile aferente în sumă de .X. lei, - pentru sediul permanent Proiectului/.X. nr..X. s-a stabilit profit impozabil în sumă de .X. lei ca diferență între veniturile atribuite acestui sediu de .X. lei și cheltuielile deductibile aferente în sumă de .X. lei, așa cum reiese din adresa nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., înregistrată sub nr..X./2014.

Față de pretenția contestatarei de a-i fi recunoscute drept venituri din diferențe de curs valutar, suma de .X. lei, respectiv cheltuielile din diferențe de curs valutar în sumă de .X. lei înregistrate ca urmare a compensării sumelor datorate către furnizori cu creditul contului .X., „Decontări între unități și subunități”, se reține că la nivelul .X. - Sucursala .X. (dezmembrământ fără personalitate juridică al .X. .X.) nu s-a efectuat nicio achiziție de bunuri/servicii, nu s-a prestat niciun serviciu și nu s-a efectuat nicio livrare, acestea fiind efectuate exclusiv de .X..

Din analiza comenzilor și facturilor de achiziție înregistrate la nivelul sucursalei .X. a reieșit că beneficiarul achiziției de bunuri/servicii este .X., iar plățile/încasările în valută aferente sediilor permanente din România s-au

derulat exclusiv la nivelul .X., astfel încât respectivele sume nu pot fi recunoscute la nivelul sucursalei .X., întrucât obligația de plată către furnizori aparține exclusiv .X..

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, aceste cheltuieli sunt aferente achizițiilor efectuate dar nu sunt justificate cu plăți efective, ci cu procese verbale de compensare la o anumită dată, conform specificațiilor din registrele jurnal, dar neidentificate fizic în evidența contabilă.

Totodată, diferențele de curs valutar înregistrate au fost determinate de diferența dintre cursul valutar de la data compensării și cursul valutar de la data facturării, iar înregistrarea prin debitarea/creditarea contului .X. „Decontări între unități și subunități” nu corespunde cu funcțiunea conturilor .X. „Decontări între unități și subunități”, .X. „Cheltuieli din diferențe de curs valuta”, .X. „Venituri din diferențe de curs valutar” prevăzută prin O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene.

Astfel, pretenția contestatarii că ar fi aplicabile prevederile art.186¹ din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene, potrivit cărora :

” Evaluarea prevăzută la punctul 186 se aplică și în cazul :

a) creanțelor, respectiv al datoriilor, reflectate în conturile .X. "Decontări între unitate și subunități" și .X. "Decontări între subunități" de subunitățile din România, care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate, provenind din relațiile cu persoana juridică căreia îi aparțin aceste subunități, respectiv cu alte subunități ale aceleiași persoane juridice”.

nu poate fi reținută în favoarea societății, deoarece la nivelul .X. - Sucursala .X. pot fi recunoscute drept venituri/cheltuieli, doar diferențele de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor provenite din relațiile cu .X., persoana juridică căreia îi aparține, respectiv cu alte subunități ale aceleiași persoane juridice.

Astfel, organele de inspecție fiscală în mod legal nu au recunoscut drept venituri diferențele de curs valutar în sumă de .X. lei din perioada 2008 - .X./2011 de la nivelul .X. - Sucursala .X., în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor solicitarea contestatarii privind compensarea profiturilor impozabile cu pierderile fiscale realizate pentru diversele proiecte derulate în România se reține că prin nedeclararea celor trei sedii permanente la organele fiscale competente și substituirea .X. - Sucursala .X. ca sediu permanent, contribuabilul a recuperat eronat pierderea fiscală declarată pentru sediul

permanent .X./X. din profiturile impozabile aferente sediului permanent .X. și .X..

Referitor la modificările aduse dispozițiilor art.26 alin.3 Codul fiscal, prin Legea nr..X. /2013, publicată în Monitorul Oficial al României nr.31029.05.2013, se reține că acestea nu sunt incidente speței, deoarece respectivele prevederi legale se aplică după trei zile de la data publicării actului normativ în Monitorul Oficial al României, iar perioada supusă verificării din punct de vedere al impozitului pe profit a fost .X./2007 - .X./2011, anterioară publicării respectivei modificării legislative.

În concluzie, în conformitate cu dispozițiile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.450/2013, va fi respinsă ca neîntemeiată contestația pentru impozit pe profit în sumă de **.X. lei**.

Referitor la accesoriile în sumă de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - dobânzi aferente impozitului pe profit,

.X. lei - penalități aferente impozitului pe profit,

acestea au fost calculate în temeiul prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și art.120[^]1 alin.2 (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriile urmează principalul, precum și faptul că prin contestație nu se aduc argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor sub aspectul cotelor aplicate, numărului de zile de întârziere, însumării produselor dintre baza de calcul, cota aplicată și numărul de zile de întârziere, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**.

C. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată,

.X. lei - penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.

C.1. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă bunurilor transferate către beneficiarul .X. S.R.L.

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă persoana impozabilă .X. .X. înregistrată în scopuri de TVA în România prin intermediul sediului fix/permanent .X. - Sucursala .X. avea obligația

colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de echipamente în cadrul Proiectului/.X. nr..X. și Proiectului/.X. nr..X. către .X. S.R.L.

În fapt, persoana impozabilă .X., înregistrată în scopuri de TVA în România prin intermediul sediului fix/permanent .X. - Sucursala .X. a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri în România în valoare de .X. lei cu destinația Proiectul/.X. nr..X. și respectiv Proiectul/.X. nr..X. și pentru care contestatara a dedus TVA în sumă de .X. lei și respectiv de .X. lei, considerând îndeplinite prevederile art.145 - 147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Echipamentele au fost livrate către beneficiarul .X. S.R.L. (CUI .X.) fără ca la nivelul sediului permanent să fie înregistrată vreo contrapartidă (venituri), motiv pentru care organele de inspecție fiscală au obligat .X. - Sucursala .X. la plata TVA colectată în sumă de .X. lei, după cum urmează :

- .X. lei TVA aferentă transferului de bunuri efectuat în anul 2008 către beneficiarul .X. S.R.L. în cadrul Proiectului/.X. nr..X.,
- .X. lei TVA aferentă transferului de bunuri efectuat în perioada .X. 2009 - .X. 2011 către beneficiarul .X. S.R.L. în cadrul Proiectului/.X. nr..X..

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarii, TVA colectată suplimentară în sumă de .X. lei compusă din suma de .X. lei și suma de .X. lei aferentă livrărilor de echipamente în cadrul Proiectului .X. și Proiectului .X., având în vedere că data livrării bunurilor către beneficiarul .X. S.R.L. este data facturii finale emise de furnizori, conform dispozițiilor art.126 alin.1 lit.b), art.128 alin.1, art.150 alin.1 lit.a) art.132¹ alin.1 lit.a) și art.134¹ alin.1 și art.134² alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.126 alin.1 lit.b) și art.128 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd :

„Art.126 (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții : (...)

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

Art.128 (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”.

De asemenea, conform prevederilor art.150 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*„Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România
(1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:*

a) persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, cu excepția cazurilor pentru care clientul este obligat la plata taxei conform prevederilor lit. b) – g”.

Aceste dispoziții legale se coroborează cu cele ale art.132¹ alin.1 lit.a) din același act normativ, potrivit căruia :

„(1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri :

a) locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. Dacă locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi, se situează în afara teritoriului comunitar, locul livrării realizate de către importator și locul oricărei livrări ulterioare se consideră în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se consideră a fi transportate sau expediate din statul membru de import ”

și cu cele ale pct.55 (1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“55 (1) Dacă activitatea pe care o desfășoară în România persoana impozabilă stabilită în străinătate implică obligativitatea înregistrării unui sediu permanent, astfel cum este definit la titlul I al Codului fiscal, aceasta nu mai poate să-și desemneze un reprezentant fiscal în România. **Sediul permanent se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și îndeplinește toate obligațiile privind taxa pe valoarea adăugată care decurg din titlul VI al Codului fiscal și din prezentele norme metodologice pentru activitățile atribuibile sediului permanent”.**

Potrivit acestor prevederi legale, sediului permanent înregistrat ca plătitor de TVA i se atribuie un cod fiscal și este angajat din punct de vedere al drepturilor și obligațiilor privind TVA.

Totodată, transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar este considerată livrare de bunuri, pentru care persoana impozabilă care a efectuat livrarea de bunuri este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală că persoana impozabilă .X., înregistrată în scopuri de TVA în România prin intermediul sediului fix/permanent .X. - Sucursala .X. a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri în România în valoare de .X. lei cu destinația Proiectul/.X. nr..X. și respectiv Proiectul/.X. nr..X..

Echipeamentele în valoare de .X. lei aferente Proiectului/.X. nr..X. și cele în valoare de .X. lei aferente Proiectului/.X. nr..X. au fost livrate către beneficiarul .X. S.R.L. (CUI .X.).

Din analiza, documentelor prezentate de contribuabil în timpul inspecției fiscale și a celor prezentate cu adresele înregistrate la A.J.F.P. .X. sub nr..X./2014, nr..X./2014, nr..X./2014 (comenzi, facturi, documente de transport) coroborate cu susținerile dl. .X. șef departament contabilitate .X. a reieșit că data de livrare a echipamentelor către .X. S.R.L. corespunde cu data facturii cu care s-au achiziționat bunurile de la furnizorii situați în alt stat membru, deoarece :

- până la această dată, furnizorii au justificat că echipamentele facturate au fost expediate/transportate la adresa indicată de beneficiarul .X. pe comenzile lansate, respectiv : .X. punct de lucru .X., strada .X. nr..X., județ .X. pentru Proiectul/.X. nr..X. și respectiv .X. S.R.L., strada .X. nr..X. incinta .X. poarta .X. pentru Proiectul/.X. nr..X.,
- pe facturi, comenzi și scrisori de trăsură este indicată ca și adresă de livrare adresa locului unde se desfășoară Proiectul/.X. nr..X. și respectiv Proiectul/.X. nr..X.,
- beneficiarul .X. a acceptat la plată facturile finale emise de furnizorii de bunuri intracomunitare situați în alt stat membru.

Față de cele prezentate, rezultă că locul livrării echipamentelor cu destinația Proiectul/.X. nr..X. și Proiectul/.X. nr..X. este în România, în conformitate cu dispozițiile art.132 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai suscitete.

Prin furnizarea codului valid de TVA atribuit de autoritățile fiscale române, .X. a beneficiat de regimul specific livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzut de legislația statelor membre în care furnizorii sunt înregistrați în scopuri de TVA, în sensul că .X. a dedus integral TVA aferentă achizițiilor intracomunitare, în conformitate cu prevederile art.145 - art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără a colecta TVA pentru livrările de echipamente.

Mai mult, contestatara omite să precizeze prin contestație că .X. .X. a comunicat furnizorilor săi codul RO .X. atribuit de autoritatea fiscală română sediului permanent din .X. și nu codul .X. atribuit de autoritatea fiscală germană, aceștia declarând livrările intracomunitare prin declarația .X., așa cum reiese din adresa nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., înregistrată sub nr..X./2014.

Astfel, pentru livrarea de echipamente efectuată de persoana impozabilă .X. înregistrată în scopuri de TVA prin intermediul sediului permanent .X. - Sucursala .X. în cadrul Proiectului .X. și Proiectului .X., pentru care la nivelul sediului permanent nu a fost înregistrată vreo contrapartidă (venituri), organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea prevederilor art.11 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, stabilind valoarea normală a echipamentelor transferate prin metoda cost-plus.

Se reține că la stabilirea bazei de impozitare a TVA pentru echipamentele destinate proiectelor .X. și .X., organele de inspecție fiscală au avut în vedere valoarea normală/de piață, care a fost stabilită prin metoda cost-plus, respectiv costul bunurilor achiziționate majorat cu o marjă netă de profit de 5 % (cota specificată de contribuabil prin dosarul prețurilor de transfer pentru tranzacțiile cu persoana afiliată .X. S.R.L. CUI .X.), așa cum reiese din adresa nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., înregistrată sub nr..X./2014.

Argumentul referitor la faptul că au fost emise facturile de avansuri și au avut loc plăți parțiale, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece din clauzele contractuale nu reiese căror etape (.X.) le corespund livrările. Totodată, din documentele aflate la dosar nu reiese că echipamentele achiziționate s-ar fi aflat în custodia beneficiarului până la data emiterii certificatelor, acestea fiind încorporate în instalațiile aferente Proiectului .X. și Proiectului .X., aspect recunoscut prin declarația dl. .X. Șef Departament Contabilitate, dată în timpul inspecției fiscale.

Susținerea contestatarei potrivit căreia *„echipamentele în discuție au fost deja supuse TVA românească cu 19% sau 24 %, după caz, prin mecanismul taxării inverse la nivelul beneficiarului .X. S.R.L. în baza facturilor .X.... și o dată prin stabilirea TVA suplimentară în urma inspecției fiscale”*, este eronată, deoarece societatea nu face distincție între cele două persoane impozabile din punct de vedere al TVA cu obligații și jurisdicții diferite, respectiv persoana impozabilă .X. înregistrată în scopuri de TVA în .X./ cod .X. și persoana impozabilă .X. înregistrată în scopuri de TVA în România prin intermediul sediului permanent .X. - Sucursala .X. cod RO .X..

Nici susținerea contestatarei potrivit căreia *„nu există bază legală pentru poziția organelor de inspecție fiscală de a considera ca data livrării bunurilor de către .X. către .X. și implicit că data exigibilității TVA pentru această vânzare ar fi data facturii finale emise de furnizori”* nu poate fi reținută în favoarea societății, deoarece în baza prevederilor art.134¹alin.1 și art.134² alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, la stabilirea exigibilității TVA colectată suplimentar, organele de inspecție fiscală au considerat ca dată a livrării bunurilor către beneficiarul .X. S.R.L., data facturii finale emise de furnizori, motivat de faptul că de la data achiziției intracomunitare, beneficiarul a dispus de bunuri ca un proprietar.

În concluzie, în mod legal organul de soluționare a reținut că .X. a livrat beneficiarului .X. S.R.L. echipamentele pe teritoriul României, fapt pentru care

persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România prin intermediul sediului permanent .X. - Sucursala .X. este obligată la plata TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

Față de invocarea de către contestatară a Deciziei Curții Europene de Justiție C-95/07 și C-96/07 Ecotrade Spa, se reține că la paragraful 62 Curtea a statuat că „În ceea ce privește obligațiile care decurg din articolul 18 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă, deși este adevărat că această dispoziție permite statelor membre să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, **nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu poate să o priveze de dreptul său de deducere**”, ori în cazul în speță este vorba despre obligația unui contribuabil - sediu permanent de a colecta TVA pentru livrările intracomunitare de echipamente efectuate pe teritoriul României către .X. S.R.L.

Nici de invocarea de către contestatară a Deciziei Curții Europene de Justiție în cazul C 419/2002 BUPA Hospitals Ltd. nu poate fi reținută în favoarea societății, deoarece la data încheierii contractelor, furnizorul .X. deținea toate informațiile relevante pentru efectuare livrării (durata contractului, echipamentele necesare, lucrările de efectuat) tranșele procentuale înscrise în contract fiind defalcate, funcție de data livrării echipamentelor.

Față de cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina contestatarii TVA colectată suplimentară în sumă de **.X. lei** aferentă livrărilor de echipamente, motiv pentru care, în conformitate cu dispozițiile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.450/2013, va fi respinsă ca neîntemeiată contestația pentru respectiva sumă.

C.2. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată, **cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, în condițiile în care contestatara nu aduce argumente, nu invocă temeieri de drept aplicabile în perioada verificată și nu prezintă documente în susținere, limitându-se la a face doar afirmații, fără să prezinte dovezi sau să se bazeze pe un text de lege.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarii, TVA în sumă de .X. lei, prin contestație societatea aducând argumente numai pentru TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă livrărilor de echipamente către

contestatară efectuate în cadrul Proiectului .X. și Proiectului .X., dar nu aduce niciun argument sau documente referitoare la restul de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206 (1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede :

„1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază [...].”

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține că societatea contestatoare a prezentat doar argumente și temeiuri legale pe care le consideră aplicabile în ce privește TVA colectată în sumă de .X. lei și nu a prezentat niciun argument sau document care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la TVA în sumă de .X. lei.

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

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

Totodată, prin **Decizia nr..X. în dosarul nr..X.** Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă”*, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Având în vedere cele expuse, sunt aplicabile prevederile pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd : *“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o

dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 din Legea nr..X.34/2010 privind Codul de procedură civilă intrat în vigoare la data de 15.02.2013 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 din același act normativ care precizează :„*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” .

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de **.X. lei**, în conformitate cu prevederile art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.450/2013, va fi respinsă ca nemotivată, contestația formulată de **.X. - Sucursala .X.** pentru respectiva sumă.

Referitor la accesoriile în sumă de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - dobânzi aferente TVA,
- .X. lei - penalități aferente TVA

acestea au fost calculate în temeiul prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și art.120¹ alin.2 (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare fiind aferente TVA analizată la cap.III pct.C 1 și pct.C 2 din prezenta decizie.

Având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriile urmează principalul, precum și faptul că prin contestație nu se aduc argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor sub aspectul cotelor aplicate, numărului de zile de întârziere, însumării produselor dintre baza de calcul, cota aplicată și numărul de zile de întârziere, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru accesoriile în cuantum de **.X. lei**, aferente TVA stabilită suplimentar de plată.

D. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, rectificată prin Dispoziția privind măsuri stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se referă la diminuarea pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsuri stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, rectificată prin Dispoziția privind măsuri stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, comunicată contribuabilului, s-a dispus societății .X. - Sucursala .X. următoarele măsuri:

- înregistrarea în evidența contabilă a sumelor stabilite de organul de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014;
- corectarea erorilor din înregistrările contabile constatate ca urmare a inspecției fiscale, respectiv: dublarea la înregistrare în contabilitate a unor documente primare, neînregistrarea unor documente primare, înregistrarea eronată a costului de achiziție;
- înregistrarea în evidența contabilă a veniturilor în cuantum de .X. lei, precum și a veniturilor suplimentare în cuantum de .X. lei;
- depunerea declarațiilor rectificative cod .X. aferente anilor fiscali 2011, 2012.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“Art.205 (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.[...].”

coroborate cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ, potrivit căror :

“Art.206 [...] (2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

De asemenea, art. 209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data înregistrării contestației, reglementează competența de soluționare a contestațiilor, respectiv: *“Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare [...].”*

Se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor, au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, deciziilor pentru

regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese să în perioada supusă inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate pe perioada 2007-2010, iar pentru perioada .X./2011 - .X./2011, au stabilit în sarcina contestatarii impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, fapt pentru care a fost emisă decizia de impunere contestată prin care s-a stabilit în sarcina contestatarii impozit pe profit suplimentar de plată.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., rectificată prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, nu s-a stabilit în sarcina .X. - Sucursala .X. diminuarea pierderii fiscale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ART.209 (2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Conform pct.1 din Anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr..X./2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, *“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”*

Totodată, pct.5.3 din Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.450/2013, prevede că:

“5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi remis Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.11.1 lit. a) și lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, se :

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. - Sucursala .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - dobânzi aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. - Sucursala .X. pentru suma de .X. lei reprezentând TVA.

3. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de .X. - Sucursala .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - dobânzi aferente TVA,
- .X. lei - penalități aferente TVA.

4. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. privind contestația formulată de .X. - Sucursala .X. împotriva măsurilor dispuse prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., rectificată prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 și restituirea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere Administrației Județene a Finanțelor Publice .X..

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

DIRECTOR GENERAL